



INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MESTRADO EM DIREITO

ALINE SOARES LUCENA CARNAÚBA

**O ESTADO FISCAL E A RECUPERAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS
DE BAIXO VALOR DA UNIÃO POR TRANSAÇÃO FISCAL**

BRASÍLIA

2020

ALINE SOARES LUCENA CARNAÚBA

**O ESTADO FISCAL E A RECUPERAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS
DE BAIXO VALOR DA UNIÃO POR TRANSAÇÃO FISCAL**

Trabalho de dissertação apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP).
Orientador: Prof. Georges Abboud.

BRASÍLIA

2020

ALINE SOARES LUCENA CARNAÚBA

**O ESTADO FISCAL E A RECUPERAÇÃO DE DÉBITOS FISCAIS
DE BAIXO VALOR DA UNIÃO POR TRANSAÇÃO FISCAL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Constitucional do IDP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional.

Brasília, _____, de _____, de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Orientador

Filiação

Prof. Avaliador 1

Filiação

Prof. Avaliador 2

Filiação

Ao meu marido e ao meu filho.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não teria saído sem a colaboração sempre honrosa dos servidores da Justiça Federal, sempre de prontidão que estão em me auxiliar na prestação jurisdicional.

Agradeço a todos os professores do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP) por todas as lições e provocações nas aulas ministradas, que reacenderam em mim a chama do estudo e o ambiente acadêmico dos tempos de Universidade Federal de Alagoas (UFAL); os senhores me resgataram em definitivo... Obrigada do fundo do meu coração!

Ao meu orientador, professor Georges Abboud, minha consideração especial; no momento em que mais precisei, soube me dar o tempo e os conselhos adequados, bem como construir uma banca de qualificação que, mais do que me apontar uma direção mais correta, acendeu-me luzes.

Agradeço ao meu marido, sempre tão presente e compreensivo, ausentava-se de casa e buscava entretenimento para si e nosso filho, para que eu pudesse estudar e escrever, sem nada me cobrar.

Agradeço a Deus. Toda a saúde e as chances de vida e na vida que Ele, no seu mais profundo amor e misericórdia a mim concede a cada raiar do Sol.

Obrigada.

RESUMO

CARNAÚBA. Aline Soares Lucena. **O estado fiscal e a recuperação de débitos fiscais de baixo valor da união**. 2020. Dissertação (Mestrado). Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília, 2020.

O presente trabalho tem por intenção demonstrar que em um Estado Fiscal como o brasileiro, basicamente mantido pela receita tributária – especialmente as de impostos –, é essencial a conscientização desse modelo adotado a todos o para que entendam a fundamentalidade do dever de pagar seus tributos. Por outro lado, é necessário que o próprio Estado, totalmente ciente dessa sua necessidade e das suas limitações em alguns campos de recuperação de seus créditos, adote medidas efetivas, porém, alternativas, mas amparadas no sistema legal posto, para o resgate desses créditos, especialmente aqueles tidos como de menor valor. É nesse cenário e no intuito de resolver a celeuma da recuperação de créditos tributários, inclusive os de menor valor, e ainda efetivar o princípio da isonomia tributária e o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos que surge a Lei n. 13.899/20, com amparo no art. 171 do Código Tributário Nacional e o que pretendemos, ao fim da exposição, verificar se inova no que já existe em termos de recuperação de crédito tributário e pode, de fato, cumprir os fins que pretende.

Palavras-chave: Constitucional. Dever fundamental. Tributos. Crédito tributário. Recuperação. Transação. Parcelamento.

ABSTRACT

CARNAÚBA. Aline Soares Lucena. **The fiscal state and the recovery of low value tax debts from the union. 2020.** Dissertation (Master's). Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília, 2020.

The present work intends to demonstrate that in a Fiscal State like the Brazilian one, basically maintained by the tax revenue - especially those of taxes -, it is essential to raise awareness of this model adopted by all so that they understand the fundamentality of the duty to pay their taxes. By other hando, it is necessary that the State itself, fully aware of its need and its limitations in some ways of recovery of its credits, adopts effective measures, however, alternative, but supported by the legal system, to redeem these credits, especially those considered to be of lesser value. It is in this scenario and in order to resolve the stir of the recovery of tax credits, including those of lesser value, and also to implement the principle of tax equality and the fulfillment of the fundamental duty to pay taxes that Law n. 13.899/20, supported by art. 171 of the National Tax Code and what we intend, at the end of the exhibition, to verify if it innovates in what already exists in terms of tax credit recovery and can, in fact, fulfill the purposes it intends.

Keywords: Constitutional. Fundamental duty. Taxes. Tax credit. Recovery. Transaction. Installment.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 O ESTADO E SUA FINALIDADE, CUSTO DAS NECESSIDADES PÚBLICAS E A TRIBUTAÇÃO COMO DEVER FUNDAMENTAL	19
1.1 O Estado e sua missão	19
1.2 O custo das necessidades públicas (direitos) fundamentais	21
1.3 O Estado Fiscal na Constituição Federal de 1988	25
1.4 A determinação constitucional de realização da receita de impostos	31
1.5 O dever fundamental de pagar tributos e o princípio da isonomia na cobrança de créditos tributários	33
2 A EXECUÇÃO FISCAL E A COBRANÇA DO CRÉDITO DE MENOR VALOR DA UNIÃO – EFETIVIDADE E NECESSIDADE DE LEGALIDADE NAS ESCOLHAS ADOTADAS	43
2.1 O processo de execução fiscal e a sua pouca efetividade no modelo que se apresenta à cobrança do crédito tributário de menor valor	43
2.2 O argumento econômico-financeiro X o argumento jurídico	55
2.3 A Portaria n. 75/2012 do Ministério da Fazenda – ilegalidade e descumprimento da isonomia tributária	63
3 A TRANSAÇÃO JUDICIAL COMO UMA SOLUÇÃO CONSTITUCIONAL E CONDIZENTE COM OS PARÂMETROS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA ARRECADATÓRIA E DE EFETIVIDADE NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE MENOR VALOR	71
3.1 A transação tributária e o sistema jurídico brasileiro: constitucionalidade e compatibilidade – Código Tributário Nacional, art. 14 da LRF e a questão da discricionariedade	71
3.1.1 A transação tributária e a sua recepção pela Constituição Federal de 1988, bem como sua compatibilidade com o art. 3º do Código Tributário Nacional	73
3.1.2 A transação e o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal	76
3.1.3 A discricionariedade na transação	79

3.2 A Lei n. 13.988/2020 como tentativa de regulamentação do art. 171 do Código Tributário Nacional	81
3.2.1 Das disposições gerais da Lei n. 13.899/2020	82
3.2.2 A transação do débito tributário de pequeno valor da União	91
3.3 Outras possibilidades de resolução do débito tributário de menor valor: negócio jurídico processual, arbitragem e execução administrativa	96
3.3.1 Negócio Jurídico Processual – art. 190 do Código de Processo Civil brasileiro	97
3.3.2 Arbitragem Tributária	100
3.3.3 A Execução Fiscal Administrativa	104
CONCLUSÃO	109
REFERÊNCIAS	117

INTRODUÇÃO

A missão do Estado é a promoção do bem comum. Comum, sendo o bem de todos e para todos.

No atendimento ao bem comum, não basta, como de início dos movimentos constitucionais francês e americano, a limitação do Estado para maior liberdade do indivíduo, do cidadão. E, ainda que assim fosse, se apenas essas liberdades fossem suficientes para garantir-lhe uma vida digna e plena, vale lembrar que, mesmo os direitos constitucionais de primeira geração – ou dimensão, ou iniciais aos movimentos constitucionais –, tais como liberdade, propriedade, igualdade, são custosos ao Estado e, tutelá-los, como óbvio, insere-se na ideia de promoção do bem comum do qual é incumbido por ordem constitucional.

Os direitos de liberdade, propriedade e igualdade, entre outros de *status* negativo, conforme classificação de Jellinek,¹ ainda que exijam uma abstenção do Estado, demandam, por outra via, sua plena atuação para que possa efetivá-los por meio do seu aparato de Poderes constituídos, mediante serviços como de segurança pública e de órgãos de registro de propriedade, e que assegurem pleno respeito e a punição daqueles que, por exemplo, cometerem crime de racismo. Todavia, sabemos que o bem comum não se reduz ao atendimento das liberdades individuais. Neste momento, não mais.

Não basta ao indivíduo gozar de liberdades para que lhe seja assegurada dignidade em sua existência. E a Constituição brasileira está atenta a isso, tendo adotado modelo de viés social.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, atenta aos influxos de uma tendência jurídica iniciada com a Constituição de Weimar de 1919, trouxe em seu bojo uma série de direitos sociais a serem implementados pelo Estado; contribuintes dos serviços ou não; pagadores pelos serviços prestados ou não. Essas prestações são necessidades públicas eleitas pela Constituição, que se materializam na prestação de serviços públicos. E que, ao fim, concretizam a missão do Estado: o atendimento ao bem comum – especialmente no que diz respeito à equalização das desigualdades naturais, o que é possível, também, por meio do filtro que a tributação proporciona.

¹ JELLINEK, Georg. **System der Subjektiven Öffentlichen Rechte**. Freiburg: J.C.B. Mohr, 1892, p. 95. Por oportuno, cf.: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 255.

Em regra, os serviços públicos são prestados de forma gratuita e, quando não o são – muito porque é possível individualizar o atendido por ele, bem como especificar o próprio serviço estatal em face de alguém, como a prestação jurisdicional –, basta que o indivíduo pague a contraprestação imposta para tanto, geralmente em valor aquém de seu verdadeiro custo.

De outra banda, há que se lembrar que a Constituição da República autoriza também, mesmo nesses serviços individuais, que caso quem deles precise se afirme sem condições de custeá-lo, o Estado assumira o seu custo; do início ao fim de sua prestação, como é o caso da assistência judiciária gratuita, prevista no art. 5º, LXXIV.

No caso da prestação de assistência judiciária gratuita, o Estado, além de arcar com o serviço da prestação jurisdicional, arca com os serviços de advocacia, no caso incumbido à Defensoria Pública; serviços de eventuais perícias técnicas; de condução de testemunhas, etc. E, obviamente, o Defensor Público recebe um subsídio; o perito recebe seus honorários; a intimação da testemunha possui o custo de deslocamento do oficial de justiça. Ou seja: toda a atividade estatal possui um custo, um valor monetário, uma cifra.

E aqui chegamos à nossa primeira premissa: todos os serviços públicos, obrigação do Estado e direito do indivíduo, possuem um custo. Todos. Não apenas os direitos às prestações sociais às quais o Estado está incumbido por ordem constitucional; as liberdades também. O Estado promovedor do bem comum possui um custo financeiro.

O direito de propriedade do cidadão, por exemplo, é garantido, ao fim, por um Estado que, sendo o direito violado, é provocado a agir por meio de seu órgão competente: polícia administrativa, polícia judiciária, Ministério Público e Poder Judiciário. E é essa certeza de que o Estado agirá que permite a convivência pacífica entre pessoas e não nos remete aos primórdios e à barbárie.

Portanto, ante o contrato de convivência firmado e o poder delegado, a promoção do bem comum é um dever do Estado, como dito, e, em contrapartida, um direito do indivíduo e cidadão.

Sendo dever de um e direito de outro, verdade é que a cada direito e dever corresponde, respectivamente, um dever e um direito na ordem inversa. Ao dever de prestar serviços públicos, corresponde ao Estado o direito – e a necessidade! – de ver todos participando do seu custeio, na medida de sua capacidade de participar, nos termos do que preceitua o art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

Assim, ao direito de ser destinatário dos serviços público, corresponde o dever fundamental de pagar tributos – especialmente impostos, em face do modelo de Estado

Fiscal adotado – a todo indivíduo que ostente capacidade contributiva para tanto. De forma menos rebuscada, a Constituição Federal conferiu direitos aos indivíduos, mas impôs o dever de financiar a efetividade desses direitos a eles mesmos, ante o modelo de Estado Fiscal adotado, que se confirma sem sombra de dúvidas, pela previsão constitucional do art. 173, *caput*, da Constituição da República de 1988, que entrega a atividade econômica ao meio privado e apenas excepcionalmente autoriza o Estado a explorá-la.

O dinheiro é não fruto do Sistema Jurídico ou Político, mas da Economia. É por meio do Sistema Econômico que bens são produzidos, com recursos particulares em sua maioria, em face das necessidades humanas, sob a ordem de duas variáveis e constatações básicas: as necessidades humanas são ilimitadas e os recursos são escassos,² e com a finalidade de lucro. Lucro esse que, se não fosse o poder coercitivo do Estado, conferido pelo Direito, não poderia ser “convocado” a participar dos custos das escolhas políticas traçadas pela Constituição, especialmente as de natureza fundamental, prestigiadas pelo Poder Constituinte. É por meio da tributação que esses dois “mundos” – o Político e o Econômico – são ligados pelo dever jurídico de pagar tributos por aqueles aos quais foram reconhecidos direitos fundamentais pela Carta de 1988.

Em suma, o poder de tributar foi conferido como um instrumento ao Estado para financiar não apenas os ditos direitos sociais, mas a própria implantação dos direitos fundamentais, convocando a participação igual de todos, nos termos da capacidade contributiva de cada um.

Nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição da República, “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Ainda, com a finalidade de evitar discriminações e vantagens indevidas entre os que possuam capacidade de contribuir, assegura, no art. 150, II, confirmando a regra contida no art. 5º, *caput*, que é vedado aos entes federativos “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. Portanto a regra é participar dos custos do Estado por meio do pagamento de tributos. É dever que corresponde ao direito de ver prestados serviços públicos. E trata-se ambos, dever e direito, de ordem constitucional, logo, são fundamentais.

² NUSDEO, Fábio. **Curso de economia:** introdução ao direito econômico. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016, p. 25-29.

O dever de pagar tributos é um dever fundamental que só pode ser relativizado por previsão direta de ordem constitucional ou por delegação constitucional à lei, que observem as prescrições fundamentais básicas do sistema jurídico brasileiro: igualdade, segurança jurídica e legalidade (art. 150, § 6º, da Lei Maior brasileira), sob pena de se tornarem privilégios não legitimados pela Constituição Federal de 1988.

A observância à igualdade, como é de se esperar, justifica-se no óbvio tratamento igual daqueles que se encontrem na mesma situação formal e material, para que não haja concessão de vantagens indevidas a uns em detrimento de outros.³

Assim, não nos restam dúvidas de que participar do Estado é um dever constitucional de cada um, na medida de sua capacidade. Logo, não resta outra alternativa ao Estado senão bem se aparelhar, para bem arrecadar de todos, em prestígio à isonomia e à própria segurança jurídica do sistema.

No que diz respeito à segurança jurídica, assegura que nenhum indivíduo se esquive do dever de pagar os tributos devidos por si – seja o maior ou o menor devedor, pois é por meio da efetiva arrecadação e da cobrança de seus tributos, que o Estado faz com que todos os contribuintes cumpram com suas obrigações tributárias, assumindo suas responsabilidades tributárias para com o Estado e não se torne apenas um “credor abusivo” e demagogo ante à falibilidade daquele e em face da escassez de seus recursos e meios.

A Constituição Federal de 1988 exige o cuidado pelo Estado acerca de suas receitas tributárias no que diz respeito à sua realização ou não, o que se justifica pelo seu modelo Fiscal; o art. 150, § 6º, determina que a renúncia de receita por qualquer daquelas modalidades mencionadas no dispositivo, apenas se preste ao contribuinte por meio de

³ O Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, já reviu situações de evidente afronta ao princípio da isonomia no trato entre contribuintes pelo Estado, reafirmando o dever de pagar o imposto devido, uma vez que a situação isenta pela lei não encontra amparo na ordem constitucional vigente nem mesmo nela se justifica. Como exemplo: EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REMUNERAÇÃO DE MAGISTRADOS. IMPOSTO DE RENDA SOBRE A VERBA DE REPRESENTAÇÃO. ISENÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. INSUBSISTÊNCIA DO BENEFÍCIO. 1. O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos. 2. Remuneração de magistrados. Isenção do imposto de renda incidente sobre a verba de representação, autorizada pelo Decreto_Lei 2.019/83. Superveniência da Carta Federal de 1988 e aplicação incontinenti dos seus artigos 95, III, 150, II, em face do que dispõe o § 1º do artigo 34 do ADCT-CF/88. Consequência: Revogação tácita, com efeitos imediatos, da benesse tributária. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 236881, Relator(a): MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 05/02/2002, DJ 26-04-2002 PP-00090 EMENT VOL-02066-02 PP-00432)

lei. A Lei Complementar n. 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 14, foi além, exigindo contrapartidas financeiras para que o Estado, por meio de seu gestor, renuncie receitas.

A mensagem implícita na norma constitucional supracitada é: “A regra é arrecadar, ante o modelo de Estado Fiscal adotado por esse diploma”.

O custo financeiro do Estado é honrado por receitas originárias – vez que a Constituição lhe autoriza a exploração da atividade econômica em seus termos –, mas são, prioritariamente, as receitas derivadas que fazem face aos seus custos – especialmente as de impostos.

Portanto, parecem clarívidas algumas constatações que podem ser extraídas do texto constitucional e serão objeto de maior desenvolvimento: o Estado brasileiro adotou o modelo Fiscal, sendo o dever de pagar tributos, especialmente os impostos – em face do modelo adotado – um dever fundamental.

Tal qual uma relação de causa e consequência, se o Estado é fiscal, é preciso arrecadar impostos; portanto, precisa se valer de meios viáveis, efetivos e legais para tanto, ante o princípio da legalidade que norteia a relação tributária, conforme ordem constitucional contida no art. 150, I, decorrência do art. 5º, II, ambos da Constituição.

Não obstante todo o exposto, o que deveria ser exceção – não pagar tributos –, tem sido bastante corriqueiro na vida fiscal do Estado, o que demanda sua atuação quase hercúlea como cobrador de tributos, ante a Lei n. 6.830/1980 – Lei de Execução Fiscal; mesmo ante a fundamentalidade do dever de se pagar tributos e a necessidade vital do Estado pela receita, abarrotam o Poder Judiciário as ações de cobrança promovidas pela Fazenda Pública, em busca da obtenção dos recursos de natureza tributária, em face da inadimplência dos contribuintes ou responsáveis pelo recolhimento de tributos.

Talvez por faltar uma ótica econômica e social à necessidade da tributação, e até mesmo por outras razões de efetivo respeito à capacidade contributiva, revitalização de um sistema tributário que se mostra obsoleto frente ao mundo globalizado e injusto em face de algumas camadas sociais, a verdade é que cada vez mais o que ocorre é a necessidade de ajuizamento de Execuções Fiscais por parte do Estado na busca por esse escasso recurso que vem fazer frente às suas necessidades e que, ao fim, como já dito, são públicas e de todos.

Quando falta o pagamento de tributo, falta recursos ao Estado, que gera a má prestação de serviços públicos, crise na economia e em sociedade. Não há escapatória: o Estado é (e precisa ser) fiscal. E assim, precisa de meios eficazes de realização de sua

receita; meios eficazes e quem respeitem o Sistema Tributário traçado pela Constituição Federal de 1988. É preciso que executar o crédito público seja efetivo, racional e por um rito processual que se pautem na necessidade de realização da receita, mas que caminhe um percurso de bom senso a esse resultado.

Inclusive, é de se estranhar no quadro atual existente para tanto, qual seja, a Lei de Execução Fiscal – recentemente oxigenada pela Lei n. 13.899/2020 –, a razão pela qual o processo de Execução Fiscal, que é uma demanda tão importante ao Estado na obtenção de recursos, não desperta maiores interesses e estudos a respeito de sua pouca efetividade, bem como de vias alternativas à devida efetivação – particularmente no que se trata dos devedores de valores menores –, parecendo um tema desimportante, menor, sem qualquer repercussão constitucional digna de melhor trato, estudo e formulações por doutrinadores da área do Direito Tributário e até do Direito Processual Civil, ante a inerente comunicabilidade das matérias.

Quando se está a tratar de grandes devedores, de fato, pessoas dotadas de patrimônio suficiente para ao menos garantirem a execução, o processo de execução fiscal se mostra relativamente eficaz, conforme números apresentados em relatório pelo Ministério da Economia. Embora, em algumas situações, nem mesmo esses se salvem do “ritualesco”, um verdadeiro simulacro de processo, a ser cumprido pelos procuradores do Estado – amarrados que estão à lei; juízes, que não podem adotar medidas mais criativas porquanto se está a falar de um direito público indisponível e em âmbito de patrimônio público, assim, pelas mesmas razões.

Em algumas situações, as partes apenas estão a cumprir a “tabela” processual; alguns ainda, diga-se, até se esforçam para pagar o débito e regularizar sua situação fiscal, em face das medidas administrativas que se sujeitam, como a severa restrição causada pela inscrição no CADIN (Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal); não obstante, veem-se, da mesma forma, amarrados pela inflexibilidade da lei, pois ainda que se fale em parcelamento – já que de transação, nos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional, não havia que se falar até pouco tempo, ante a ausência de lei a regular a matéria suprida pela Lei n. 13.899/2020 –, esses também são vinculados à lei e não cumpridos os requisitos previstos, não são deferidos.

Outros contribuintes, como é de se esperar, apenas seguem no processo no sentido de, a todo custo, driblar o Fisco.

Por outra via, existem situações em que a dívida se mostra absolutamente recuperável em face de seu diminuto valor e pela evidente capacidade contributiva do contribuinte em poder regularizá-la, porém, “irrecuperável” em face do ritual legal.

Logo, o que temos nessas oportunidades de execuções fiscais, é um grande paradoxo, onde uma parte quer receber, a outra, deve pagar (e em algumas oportunidades até quer), o Poder Judiciário quer prestar a tutela efetivamente, porém, o sistema legal imposto para tanto não consegue alcançar a nenhum dos desideratos, vez que as maiorias das execuções fiscais terminam não se convertendo em recursos para o Estado, mas em declarações de prescrição e extinção do processo sem que um único Real seja convertido para os cofres do Tesouro Nacional.

Portanto, causa estranheza a pouca atenção que é dada ao tema, especialmente no que se refere aos devedores de pequeno valor, cuja Portaria de n. 75 do então Ministério da Fazenda, atualmente Ministério da Economia, determina, em seu art, 1º, I, a desnecessidade de se ajuizar a cobrança daqueles que possuem débito com valor inferior ou igual a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Esse não nos parece o caminho mais correto, seja a título de efetividade e especialmente de legalidade, no trato com o crédito tributário de menor valor.

Ora, se o Estado, no que diz respeito ao seu poder punitivo cuidou de resolver o seu problema acerca dos pequenos delitos, ou seja, das “dívidas penais menores” dos indivíduos em face dele, por que não o Direito Tributário, especialmente o processual tributário, não buscar soluções para os seus pequenos débitos e assim, fazer com que todos cumpram, ao fim, a lei e deveres fundamentais em face do Estado: responder por delitos na medida de sua culpabilidade e pagar tributos na medida de sua capacidade contributiva?

É nisso que nos debruçaremos no trabalho, sendo esse o nosso recorte: a realização da receita tributária de menor valor inscrita em dívida ativa, sob uma perspectiva teórica, jurídico-descritivo e crítico, sem olvidar de despreziosamente apresentar uma solução que talvez, ante a prática forense, nos pareça mais efetiva, até mesmo pela releitura de alguns dogmas da Administração Pública, que, em alguns momentos, parece sempre amarrada em velhas interpretações de princípios e regras, que talvez mereçam uma oxigenada pela facticidade: a necessidade de se reinventar o que não se mostra efetivo no intuito de fazer cumprir efetivamente o dever fundamental de todos pagar tributos.

Não olvidamos, como veremos, que a escolha do Estado em não ajuizar ações de execução fiscal cujo valor seja até R\$ 20.000,00 se baseia em uma presunção de ordem

econômico-financeira: custo benefício, conforme defendido, não vale a pena, pois o processo de execução fiscal possui custo alto e a recuperabilidade do crédito se mostra baixa. Evidencia isso a previsão contida no § 6º, do art. 1º, da referida portaria:

§ 6º O Procurador da Fazenda Nacional poderá, após despacho motivado nos autos do processo administrativo, promover o ajuizamento de execução fiscal de débito cujo valor consolidado seja igual ou inferior ao previsto no inciso II (sic) do *caput*, desde que exista elemento objetivo que, no caso específico, ateste elevado potencial de recuperabilidade do crédito.

Como é de se esperar, pouca a probabilidade de um Procurador da Fazenda Nacional investigar acerca do elevado potencial de recuperabilidade do crédito. Mais simples seria, nos parece, a criação de um processo de transação, de negociação no qual as partes pudessem chegar a um consenso acerca do pagamento do referido crédito, prestigiando assim, inclusive, a conciliação e a pacificação processual por meio de alternativas criadas pelas próprias partes envolvidas na relação jurídica.

Portanto, sob a perspectiva apresentada, refletimos acerca de novas orientações processuais como opções pautadas na realidade do que tem sido o processo de execução fiscal, na escassez dos recursos, nos deveres impostos pela Constituição Federal de 1988 ao Estado e, em consequência dela, na própria necessidade do Estado aportar os recursos de seus executivos em seus cofres, ante seu modelo Fiscal.

Da reflexão, surge-nos a seguinte hipótese: não é chegado o momento, tal como com o Código de Processo Civil, de se rever a Lei de Execução Fiscal, uma lei da década de 1980, anterior à Constituição Federal de 1988, e se criar uma maior abertura, para que partes acordassem em juízo, sob a chancela do Poder Judiciário? Ou, até mesmo, em âmbito administrativo, caso o procedimento passe pelo filtro constitucional?

O que se propõe por meio do trabalho, não é dar plenos poderes aos representantes jurídicos do Estado para que transacionem recursos públicos nos termos da iniciativa privada, porquanto isso não se mostra de todo possível; mas dentro de uma mesmo universo de ideias, nos mesmos moldes do que foi permitido ao Ministério Público, no intuito de tornar o Direito Processual Penal mais efetivo – e assim, o próprio Direito Penal –, dar ao cidadão a possibilidade de uma via mais condizente com o “tamanho de sua dívida” para com o Estado e racionalizar a prestação jurisdicional. Poupa-se tempo, ganha-se em efetividade.

Não apenas o Estado, dentro de sua percepção secundária ganharia, mas especialmente, os cidadãos; a implementação de renda, torna o Estado cada vez mais apto

a prestar os serviços que são de sua obrigação por ordem constitucional; fortalece sua economia e gera confiança interna e externa, o que se mostra de suma importância em uma economia globalizada.

Juridicamente, estaria se cumprindo, efetivamente a Constituição, pois não é o montante do débito tributário que define o contribuinte, ou seja, quem deve pagar o tributo devido, mas a realização da hipótese de incidência da norma tributária prevista em lei por atribuição de competência constitucional ao ente federativo, ocorrida no mundo dos fatos – fato gerador – e a presença da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Vale registrar que, em muitas oportunidades, é possível se verificar a vontade do próprio contribuinte em cumprir com sua obrigação, em quitar seu débito com o Fisco, porém, a criação de um ambiente antagônico entre este e aquele bem como as amarras do executivo fiscal, impedem que as partes cheguem a um ambiente de solução para ambas.

Sob a ótica do ser humano, é preciso lembrar que o devedor além do dever de pagar, possui o direito de se ver livre da dívida e desejando isso, especialmente as de natureza fiscal, é preciso que se crie mecanismos negociais – ou se melhore os já existentes.

É nesse meio de interesses a serem conciliados, Estado de um lado querendo e devendo realizar sua receita, contribuinte, muitas vezes, tentando regularizar a sua situação fiscal, que sob os influxos da Constituição, art. 5º, LXXVIII e art. 150, II, aliados aos novos ventos trazidos pelo Código de Processo Civil de 2015, especialmente arts. 4º ao 5º, bem como ao comando contido no art. 359 do diploma processual, que surge a necessidade de se facilitar, especialmente no que se refere aos débitos de baixo valor a possibilidade de negociação, como uma tentativa legítima de se resgatar o crédito tributário e não, presumindo o Estado, seu fracasso ante o sistema vetusto traçado ao qual se encontra se acha casado.

O que se propõe é uma área legal de atuação livre e negociada entre Estado-credor e contribuinte-devedor, mediada pelo juiz e não imposta às partes pelo juiz, sob as amarras de um diploma executivo, que se diga, embora se faça um recorte para débitos de pequeno vulto, talvez seja o caso de ser repensado como um todo.

A Constituição Federal exige efetividade na administração pública; essa efetividade deve ser estendida à produção legislativa; muito mais do que uma produção legislativa em massa, o caminho para soluções de problemas dessa natureza – e tantos

outros em termos de processo – seja a produção de uma legislação mais efetiva e que estude o problema em seu nascedouro, suas causas e possíveis soluções.

Por fim, mais do que se chegar a uma única conclusão, o que se pretende por meio do trabalho é apresentar uma nova perspectiva pela qual deve ser olhado o Estado Fiscal, especialmente inserido em um mundo de economia globalizada, onde muitos dos seus contribuintes também são atores econômicos e que precisam do amparo estatal para se manterem em ambiente competitivos, não apenas por meio de subsídios financeiros, mas de oportunidades de soluções de suas lides junto ao Estado de forma definitiva e eficiente, como podem se mostrar as situações de acordo judicial.

Há uma necessidade do Estado, ante sua intervenção quase que tão só direta, como nos últimos tempos, de se posicionar par-a-par com o contribuinte nas vezes em que esse lhe é devedor, porquanto, ele como contribuinte, empreendedor e cidadão, ao fim deve ser cientificado que ao direito de receber certas prestações, corresponde o seu dever fundamental de participar dos custos delas, por meio do pagamento de tributos, que atendem não apenas ao cidadão, mas ao empreendedor também. E talvez, em concessões estatais autorizadas por lei, seja essa a oportunidade de lhe criar essa consciência.

É preciso ainda que se vire uma chave por meio da atuação de procuradores do Estado que atuam no processo sob a ideia de que todo contribuinte em débito é “sonegador contumaz até que se prove o contrário”; e da visão do contribuinte de que o Estado está a todo tempo querendo extorqui-lo, a invadir o seu patrimônio ilegitimamente por meio da tributação, ficando o Poder Judiciário no meio desse “fogo-cruzado” processual que, na maior parte das vezes, como já dito, todos “morrem de inanição”: pois o Estado não recebe; a parte não se vê livre do débito fiscal para cumprir com suas tarefas de vida escolhidas e o Poder Judiciário fica muito longe de cumprir seu verdadeiro papel.

E ao fim, perdem todos: Estado, economia, sociedade e a parte dela que mais precisa do aporte de recursos públicos para que veja suas necessidades, muitas vezes de ordem básica, atendidas.

O cumprimento ao dever fundamental de todos custearmos o Estado não se trata apenas de uma questão financeira: mas de uma questão de integralização da condição de cidadão participante e cumpridor dos seus deveres constitucionais, proporcionando a todos essa mesma condição de cidadão digno. E no caso, diante da escassez dos recursos, todo ele é importante, não devendo o Estado dele abrir mão, mas criar meios de o realizar de maneira eficiente, célere e financeiramente viável para todos.

1 O ESTADO E SUA FINALIDADE, CUSTO DAS NECESSIDADES PÚBLICAS E A TRIBUTAÇÃO COMO DEVER FUNDAMENTAL

1.1 O Estado e sua missão

O Estado é uma criação do homem para o seu próprio bem. De início, a força, o homem sozinho. Entretanto, em algum momento, percebeu que a própria força não era capaz de protegê-lo: bastava que outrem mais forte se apresentasse para que sucumbisse. Mostrou-se, então, a necessidade da força grupal, de uma coletividade ou comunidade, pois a força individual era frágil.

Desde a sua concepção mais arcaica até a contemporaneidade, justificando-se, de início, na escolha divina e evoluindo para o desejo da maioria, sob a promessa de que, em prol de toda a coletividade, conforme as concepções contratualistas de Hobbes, Locke e, especialmente Rousseau, o homem se entregou ao grupo em troca de proteção, porquanto em algum momento de sua existência, vivendo e sobrevivendo, percebeu que seu pleno estado de liberdade, usufruidor dos seus chamados direitos naturais, não era capaz de atender a todas as suas necessidades.

O Estado é fruto da necessidade humana de uma organização política. Desde as sociedades políticas pré-estatais – como a família patriarcal, os clãs e as tribos – até o Estado que conhecemos hoje,⁴ dois elementos sempre se mostraram comuns para que o homem se submetesse, voluntariamente, às determinações de um centro de poder: a crença de que esse centro político seria o melhor para si e para todos; e a crença na promessa de que esse ente político teria como finalidade não a busca do próprio bem, mas a busca do bem de todos.

Portanto, eis a missão do Estado: buscar o bem comum. É sua missão promover a integração, a direção e a defesa da própria sociedade – e assim de cada um em si mesmo –, permitindo o seu pleno desenvolvimento, assegurando-lhe dignidade, felicidade, por meio da satisfação das necessidades humanas, para que possa legitimar a sua própria existência como centro de poder político.⁵

Porém, atender as necessidades humanas não é tarefa das mais fáceis. Isso porque às próprias necessidades humanas não é possível estabelecer um limite e um consenso,

⁴ MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 5.

⁵ MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 6.

podendo se multiplicar ao infinito,⁶ especialmente no estágio de complexidade da sociedade atual, cada vez mais acentuada pelas descobertas científicas, tecnológicas e até mesmo espirituais; pelo acesso e a ampliação cada vez maior aos meios de comunicação de massa e à globalização, que “criam” essas necessidades e geram a chamada sociedade de consumo, a qual, a todo instante, está pronta não apenas para se retroalimentar, mas também para interpelar o indivíduo ao seu pronto atendimento e fazer com que se filie a um modelo de aceitação social criado.⁷

Aqui, logicamente, não estamos a fazer qualquer crítica de natureza filosófica ou ética, apenas uma constatação, com a finalidade de defender uma premissa inicial: as necessidades humanas são ilimitadas, e o são porque podem ser diuturnamente não apenas reconhecidas, mas também criadas, ou apenas requentadas, no intuito de atender às necessidades antigas. O carro com direção mecânica e apenas duas portas de não atende mais à necessidade de um carro com direção automática e acesso por meio de quatro portas de hoje.

O fato de as necessidades humanas serem ilimitadas exige que se verifique, por outro lado, se as fontes capazes de atendê-las compactuam dessa mesma característica. A ciência econômica nos apresenta essa resposta com base em seus dois pilares de direção de atuação: apesar de as necessidades humanas serem ilimitadas, as fontes de atendimento, no caso os recursos, não o são. Eis que surge a primeira lei da ciência econômica: a lei da escassez.

Embora as necessidades humanas sejam ilimitadas, são absolutamente limitados os recursos pelos quais elas são satisfeitas. E essa é uma lei irreversível, mesmo em pleno século XXI, com toda tecnologia desenvolvida, especialmente, por conta de uma sociedade altamente consumista, que, em alguns momentos, parece pouco preocupada com isso. Encaminhadas essas informações pela Ciência da Economia ao Estado, esse faz suas escolhas políticas de atendimento das necessidades humanas.

No caso brasileiro, o Estado fez suas escolhas políticas de atendimento das necessidades humanas, do seu povo, inserindo-as na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, tornando-as, a partir daí, em face do nosso sistema de *Civil Law*, escolhas públicas, das quais não pode se esquivar de atender.

⁶ NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016, p. 25.

⁷ BAUMAN, Zygmunt. **Vida para consumo**: a transformação das pessoas em mercadoria. Rio de Janeiro: Zahar, 2008, p. 75.

As necessidades humanas eleitas pela Assembleia Nacional Constituinte de 1988 são necessidades públicas, de todos, inclusive, consideradas individualmente, conforme o art. 1º, III, que elege a dignidade humana como um de seus fundamentos, deixando claro que não apenas a coletividade, mas cada um que a compõe importa para o Estado e deve ter sua importância concretizada por meio de condições dignas de vida.

Munido dessas informações – infinitude das necessidades humanas, escassez dos seus recursos e eleição das necessidades a serem atendidas –, o Estado se vê diante da missão de obter os recursos para prestar as necessidades públicas eleitas, que são a proteção e a efetivação dos direitos fundamentais assegurados pela Constituição de 1988, segurança pública, prestação do serviço público pelos seus três Poderes, saúde, educação, etc.

E tudo isso, absolutamente tudo, possui seu custo, a demandar recursos. E ao Estado não é dado, ordinariamente, produzir esses recursos por meio de apropriação da economia (Estado Patrimonial),⁸ devendo buscá-los onde são produzidos e por quem são produzidos, no caso na Economia e no indivíduo que demonstre a chamada capacidade contributiva para custear a missão do Estado em face dele próprio. Eis a razão e o meio pelo qual as ciências sociais da Economia e do Direito se comunicam de forma especial e absolutamente necessária: a tributação.

E muito provavelmente essa foi a razão pela qual Mayer tenha dito que “O Estado é o senhor absoluto de todos os negócios públicos”.⁹ E não é senhor porque impõe-se por meio de sua força, mas por meio de sua limitação por suas leis, por meio do seu sistema jurídico e subsistemas, aqui, no caso, o Sistema Tributário.

1.2 O custo das necessidades públicas (direitos) fundamentais

A Constituição de um Estado é o documento que o constitui, organiza e determina suas missões positivas e seus deveres de abstenção em face dos indivíduos; ainda estabelece os direitos fundamentais destes e as garantias ao seu exercício, bem como os seus deveres de mesma natureza. A Constituição Federal de 1988 não foi posta de outra forma.

⁸ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 103.

⁹ MAYER, Otto. **Deutsches Verwaltungsrecht**. Berlim: Dunker & Humblot, 1961. v. 1, p. 15.

O texto constitucional de 1988, apelidado por Ulysses Guimarães – então presidente da Assembleia Constituinte –, em discurso proferido por ocasião da promulgação da Carta Magna, de “Constituição cidadã”,¹⁰ não apenas por resgatar o regime democrático, após 21 anos de regime militar vividos no Estado brasileiro, mas também por ser generosa e explícita no que diz respeito aos direitos fundamentais, conferindo-os de início, desde o seu preâmbulo, e com a reserva de Título próprio, inaugurado em seu art. 5º, a demarcar, assim, a prioridade e em função de quem o Estado brasileiro se coloca: o indivíduo.¹¹

A efetivação de todos os direitos fundamentais, que se traduzem nas necessidades públicas eleitas como essenciais e mínimas à concretização da dignidade humana prevista como fundamento do Estado brasileiro, conforme art. 1º, III, da CF/88, é a grande missão deste e o próprio fundamento de sua existência.

Robert Alexy divide os direitos fundamentais em direitos de defesa (*Abwehrrechte*), os que demandam uma postura negativa do Estado, e direitos de prestação (*Leistungsrechte*), os que determinam ação positiva do Estado.¹²

Os direitos fundamentais de defesa se traduzem no dever do Estado de não intervir na vida do indivíduo, criando embaraços às suas escolhas de agir, como escolher profissão, desde que lícita; de não afetar suas situações e características, como seu modo de vida; e, também, de não eliminação de suas posições jurídicas, como quando proprietário de um bem.¹³ Em suma, são as chamadas liberdades conferidas aos indivíduos, os chamados direitos fundamentais de primeira geração.¹⁴

Parece intuitivo concluir que os direitos fundamentais classificados como negativos se aperfeiçoam com a simples inércia do Estado, sem qualquer atuação de sua parte, inclusive no que se refere aos recursos públicos. Para demonstrarmos que referida conclusão se mostra equivocada, façamos uma breve reflexão hipotética.

Digamos que uma cidadã brasileira negra, que tenha passado sua semana a cumprir jornada de trabalho de 44 horas semanais, tenha pegado as chaves de seu carro e se dirigido a uma padaria, no intuito de comprar pães. Partindo da ideia de que tudo tenha

¹⁰ BURNET, Andrew (coord.). **50 discursos que marcaram o mundo moderno**. Porto Alegre: L&PM, 2018, p. 213. Cf. BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 491.

¹¹ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 35.

¹² ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994, p. 173.

¹³ ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994, p. 174-177.

¹⁴ BONAVIDES. Paulo. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008p. 562-564.

ocorrido na normalidade esperada, essa pessoa, nada mais fez, juridicamente, do que exercer seus direitos de liberdade, propriedade e igualdade sem quaisquer problemas, direitos esses tidos como liberdades, direitos de primeira geração ou dimensão, negativos em face do Estado,¹⁵ conforme classificação de Alexy já mencionada.

Da simples narrativa acima, dois signos de capacidade contributiva são verificados, o que interessa ao Estado, frente ao seu Poder de Tributar: renda e a propriedade de um veículo automotor – fatos da vida geradores do dever, em tese, de pagar Imposto de Renda e Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor. Nada é prestado pelo Estado, mas o dever de pagar as referidas exações é compulsório à nossa cidadã imaginária. Talvez essa situação seja a que inspire afirmações do tipo “o adulto que ganha a vida honestamente e não se mete na vida de ninguém merece ser deixado em paz”.¹⁶ Porém, tracemos um outro cenário.

Digamos que a referida cidadã, casada há anos, ao se dirigir para a porta de saída de sua casa, tenha uma séria discussão com seu marido e ele a impeça de sair de casa, colocando-a em cárcere privado; há uma agressão ao direito de liberdade de nossa cidadã. Em outra hipótese, digamos que, ao sair de casa, um homem, portando uma arma de fogo, a aborde e lhe anuncie um roubo, levando assim seu carro; nessa situação, o direito de propriedade é vilipendiado.

Por último e menos provável, mas ainda hipoteticamente, digamos que a nossa cidadã negra saia de casa, adentre seu carro, dirija-o até o destino então desejado e, ao chegar, depare-se com uma placa que assim anuncie: “Proibida a entrada de pessoas negras”; é o seu direito de igualdade, assegurado pela Constituição da República, que é violado.

Em todas essas três situações retratadas, a cidadã a que nos referimos poderia – como provavelmente iria – se valer do Estado para ver seus direitos de primeira geração resguardados, por meio dos serviços de segurança pública e do Poder Judiciário.

Diante do exemplo, fácil concluir que os direitos negativos, assim como os positivos – que pelas ações do Estado evidenciam seus custos –, demandam recursos financeiros do Estado, seja por seu aspecto objetivo, seja por sua eficácia em face de terceiros, no caso do nosso exemplo, o marido, o ladrão e o proprietário do estabelecimento.

¹⁵ BONAVIDES. Paulo. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 564.

¹⁶ MURRAY, Charles. **What it means to be a libertarian**: a personal interpretation. Nova York: Broadway Books, 1997, p. 5.

Este é o custo inicial do Estado: garantir o livre exercício dos direitos de primeira geração. Portanto, evidente a despesa do Estado para efetivar esses direitos, e não são poucos os gastos ou baratos. Na verdade, muito pelo contrário: são os mais caros, porquanto pressupõem a permanente vigilância e a atuação do Estado para plena efetivação, obrigando-o a agir sempre.¹⁷ E, por outra via, os mais importantes a serem assegurados aos indivíduos.

Portanto, nem mesmo sendo mínimo, o Estado pode se desvencilhar da sua missão de proteger os direitos e garantias fundamentais do indivíduo. Assim, esses direitos de primeira geração, dimensão, ou liberdades, possuem um custo financeiro. Ao contrário de alguns direitos sociais, que são normas programáticas, ou seja, de programas a serem implementados,¹⁸ cuja efetivação depende da viabilidade possível de recursos, a implementação dos direitos fundamentais, por sua imediatidade de efeitos,¹⁹ é objeto de necessária realização de receita por parte do Estado, que se desvencilha até mesmo da possível reserva de recursos, em face do piso mínimo que é essencial à vida humana.

É forçoso concluir que, não havendo diferença estrutural entre os direitos fundamentais – todos de base constitucional e voltados para o benefício da comunidade, próprio fim do Estado –, todos convocam o Estado a efetivá-los, e essa efetivação não se exima de custos.

A diferença é que, no que toca aos direitos sociais, os custos são perceptíveis de pronto e incontestes, em razão de sua feição positiva, do dever de prestar. Não há discussão acerca do alto custo de um hospital público, de uma universidade, de uma escola, etc.; mas, por outra mão, os chamados direitos negativos exigem do Estado uma dispendiosa estrutura para garantir a implementação, a efetivação e a devida fiscalização acerca do comportamento de terceiros.²⁰

Logo, não são apenas os chamados direitos sociais que possuem um custo ao Estado: todos os direitos voltados ao indivíduo e estabelecidos na nossa Constituição Federal de 1988 demandam recursos para sua efetivação; a questão, ao fim, é que alguns se beneficiam diretamente dos direitos ditos positivos, outros deles podem se beneficiar

¹⁷ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 40.

¹⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 28.

¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 28.

²⁰ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 57.

indiretamente, afinal talvez o competente administrador que preste seus serviços para uma multinacional, gerando lucro e fazendo a economia do Estado girar, tenha sido formado em uma Universidade pública, bem como tenha feito suas pós-graduações nessa mesma instituição, mantida com recursos públicos.

Direitos como andar seguro nas ruas e ter acesso à educação por meio da prestação estatal; direito de proteção à liberdade de locomoção e direito de acesso a um serviço público de saúde; direito de propriedade e direito à moradia possuem um traço absolutamente comum, por mais imperceptível que isso possa ser a um primeiro olhar: o custo. Todos são custeados por meio de receitas públicas e dependem de uma ação enérgica do Estado para auferi-las. Em geral, como bem colocado por Luciano Fuck, “em geral, a única distinção para os demais tipos de direito é que grande parte desse investimento já foi feito”.²¹

Nos termos do exposto, de fato, a diferença entre direitos negativos e positivos não consiste em sua essência, mas na visibilidade que temos deles, todos os direitos fundamentais inseridos na Constituição Federal de 1988 dependem da ação estatal para a devida – e mínima – efetivação.

Talvez não seja exagero a afirmação de Klaus Vogel no sentido de que os recursos públicos são a força, os nervos e a realidade de uma Constituição.²²

Conclui-se, portanto, que todas as necessidades públicas, especialmente aquelas que se traduzem em direitos fundamentais, a despeito de qualquer classificação que lhes seja dada pela doutrina, visíveis a olho nu ou não, dependem da efetiva ação do Estado e dos recursos públicos aportados a ele, para manutenção de estruturas que fiscalizem o próprio Estado e terceiros, quanto aos ditos direitos negativos, e a devida implementação e prestação, quanto aos chamados direitos positivos.²³

1.3 O Estado Fiscal na Constituição Federal de 1988

Conforme visto, as necessidades públicas – e, por sua vez, aquelas que se traduzem em direitos fundamentais – necessitam da realização de recursos para sua implementação; e os recursos do Estado moderno são obtidos, essencialmente, pelos

²¹ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 57.

²² VOGEL, 1999 *apud* FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 59.

²³ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 177.

tributos. Eis o ponto de contato entre os direitos fundamentais e o Sistema Tributário Nacional traçado pela Constituição Federal de 1988.

O financiamento do Estado se dá essencialmente pela receita de impostos, o que caracteriza o Estado Fiscal.

O Estado Fiscal como ideia surgiu pela primeira vez na doutrina alemã e austríaca, em obra de 1885 de Lorenz Von Stein.²⁴ Segundo José Casalta Nabais, apenas com os estudos de Rudolf Goldscheid e de Joseph Schumpeter, respectivamente nos anos de 1917 e 1918, o modelo de Estado Fiscal ganhou maior repercussão.²⁵ No Brasil, Ricardo Lobo Torres abordou o tema de início em obra própria.²⁶

O modelo de Estado Fiscal surge da preocupação de convivência pacífica entre os Estados, de seu próprio financiamento e das necessidades públicas abraçadas por ele quando da adoção do modelo de Estado Social. O Estado não poderia mais se valer da força, como nas comunidades antigas, em que os recursos eram auferidos por meio de saques e guerras de conquista, nem da servidão e da exploração direta da propriedade e da atividade econômica pela Coroa, como no Estado feudal.

O Estado moderno e a entrega da atividade econômica para os indivíduos, com o desenvolvimento da economia de mercado e do capitalismo, consolidando, assim, a produção da riqueza e a exploração de atividade econômica no setor privado e depois, apenas excepcionalmente pelo Estado – como previsto no art. 173 da CF/88 –, transforma a tributação, especialmente por meio de impostos, a principal fonte de recursos públicos.

Conforme lição de Luciano Fuck:

Nesse contexto, em que a Fazenda Pública necessita retirar dos particulares os meios de pagamentos necessários para seu funcionamento, os tributos destacam-se das demais formas de financiamento do Estado, como os espólios de guerra, das prestações naturais, da produção e do comércio realizados diretamente pelo Estado.²⁷

²⁴ STEIN, 1885, p. 133-134 *apud* FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 94.

²⁵ NABAIS, José Casalta. **O princípio do estado fiscal**. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 364 e ss.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

²⁷ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 96.

É importante que se destaque sutil diferença: o Estado Fiscal, como acima dito, é aquele que se mantém, precipuamente, por meio de impostos, não de tributos. O Estado que tem como a base de seu financiamento as receitas derivadas de tributos contraprestacionais – como taxas e contribuições de melhoria – e multas é o chamado Estado tributário.²⁸

Como dito por José Casalta Nabais, “falar de Estado Fiscal, é falar de impostos”.²⁹

O Estado Fiscal tem como elementos essenciais (i) a preponderância da produção de riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado; (ii) a prevalência dos tributos de receitas não vinculadas sobre as demais espécies tributárias; (iii) a existência de limites na capacidade de tributar.³⁰ A Constituição Federal de 1988 consagra todos esses elementos, deixando claro que a principal forma de financiamento do Estado brasileiro é por meio de sua receita de impostos, adotando o modelo fiscal.

No que se refere à preponderância da produção de riqueza e do desenvolvimento econômico em domínio privado, o Estado Fiscal pressupõe a propriedade privada, a economia de mercado e a livre iniciativa do contribuinte, o que resta evidenciado nos arts. 170 – especialmente no *caput* e nos incisos II, III e IV – e 173 da CF/88, quando assim dispõem:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

(...)

VIII - busca do pleno emprego;

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

²⁸ NABAIS, José Casalta. **O princípio do estado fiscal**. Coimbra: Coimbra, 2000, p. 5.

²⁹ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 180.

³⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 190.

Tributos só são dispensáveis quando o Estado se coloca como proprietário de todos os bens e único ator econômico, o que não é o caso do Estado brasileiro, em face dos dispositivos constitucionais acima mencionados.

Tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 confere principalmente ao setor privado a atividade econômica e, excepcionalmente, ao Estado essa atuação, a tributação se mostra como via ordinária de auferimento de recursos à sua missão constitucional.

A essencialidade da receita de impostos para o custeio geral do Estado não foi ignorada pela CF/88. Tanto assim, que o art. 167, IV, determina que, em regra, é vedada a vinculação de receita de impostos a despesas:

167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

O Estado Fiscal está intimamente ligado às receitas de impostos, porém isso não significa a desnecessidade das demais espécies tributárias, de natureza vinculada. A questão é que essas receitas tributárias vinculadas são afetadas, em regra, a serviços gozados por uma coletividade/categoria – como a categoria com expectativa de direito à aposentadoria – e não de forma generalizada.

No Brasil, ainda que haja outras espécies tributárias a custear as atividades do Estado, a saber, contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de categorias profissionais e de custeio de iluminação pública, é a de impostos que faz sua frente de manutenção, especialmente ante sua feição social.

O Estado Social – característica do Estado brasileiro – direciona, por meio da receita de impostos, diversas ações exatamente àqueles com menos condições de arcar com as despesas estatais, aos quais, todavia, por ordem constitucional, devem ser garantidas condições dignas de vida. Se não fosse a receita de impostos, isso não seria possível.

Ações de assistência social, serviços relacionados à saúde, à educação, todos de natureza fundamental e eleitos como necessidades públicas a serem atendidas, podem ser destinados àqueles que menos participam do custeio do Estado, exatamente em face da natureza desvinculada da receita de impostos.³¹

Por isso, como afirmado por Casalta Nabais, o Estado moderno tem como suporte financeiro determinante os impostos.³²

Talvez, do modelo de Estado Fiscal e da constatação da sua existência por meio dos impostos, tenha partido a afirmação de Benjamim Franklin no sentido de que “neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos”. Sob o olhar de sua essencialidade ao Estado Social, Abraham Lincoln – ainda que não tenha sido essa sua ótica, pois sua afirmação contextualizava com a liberdade –³³ parece nos esclarecer sua essencialidade, quando afirmou: “acabem com os impostos e apoiem o livre comércio e os nossos trabalhadores em todas as área da economia passarão a servos e pobres como na Europa”.³⁴

A terceira característica do Estado Fiscal consiste na limitação à capacidade de tributar. Da mesma forma que os recursos são finitos para o Estado, também o são no âmbito privado, devendo a atividade tributária encontrar limites, sob pena de desestimular a atividade econômica pelo particular, a qual é essencial que se mantenha – uma economia de mercado estimulada pelo lucro e autônoma –, para a própria subsistência daquele.

O limite da tributação não é um ponto simples de ser determinado,³⁵ não obstante absolutamente necessário, tanto assim que a Constituição – embora não tenha dito objetivamente – proíbe a tributação confiscatória, determina a igualdade nessa atividade, assegura o direito de propriedade e tem como fundamento dessas premissas a dignidade da pessoa humana.

³¹ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 100-101.

³² NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 125.

³³ O que não deixa de ser um bem a ser assegurado aos menos favorecidos, como própria premissa do Estado social.

³⁴ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 180.

³⁵ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 102-103.

Senão vejamos:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

III - a dignidade da pessoa humana;

(...)

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

Art. 145.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

(...)

O que a CF/88 quer dizer por meio desses dispositivos é que a tributação não pode ser escorchante ao ponto de esgotar os escassos recursos privados, ao ponto de desestimular o exercício da atividade econômica pelo indivíduo e dizimar a produção de riqueza – que, ao fim, o mantém.

Por outra via, é evidente que os recursos mínimos sejam aportados aos cofres estatais, havendo assim, da mesma forma que um limite máximo à tributação, um limite mínimo que se exige do contribuinte, sob pena de própria desconfiguração do Estado Fiscal.³⁶

Ante o atendimento pela Constituição Federal de 1988 de todas as características inerentes a um Estado de modelo de manutenção fiscal, é forçoso concluir que a República Federativa do Brasil é um Estado Fiscal, cuja manutenção financeira se dá, principalmente, pela arrecadação de suas receitas derivadas de impostos e,

³⁶ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 102-103.

subsidiariamente, pelas demais espécies de receitas derivadas e originárias de sua exploração de atividade econômica, quando autorizada pela Constituição.

1.4 A determinação constitucional de realização da receita de impostos

Diante do modelo de Estado Fiscal adotado pela Constituição Federal e do seu custo, em face das missões que lhe são acometidas pelo próprio texto constitucional e, especialmente, em razão de não produzir, ordinariamente, os recursos necessários à sua manutenção, auferindo-os pela atividade econômica conferida aos atores privados, o Estado deve realizar as suas receitas, especialmente as de impostos.

No modelo fiscal, o Estado não é o dono da economia, portanto não pode se financiar, basicamente, por ela;³⁷ porém, é desse meio, da concessão da liberdade econômica – porque isso é o que pode doar de melhor ao indivíduo³⁸ nessa relação de interesses mútuos –, que auferem as receitas de impostos imprescindíveis à sua manutenção e à realização de objetivos constitucionais.

Sabendo disso, fácil entender a previsão contida no art. 150, § 6º, da CF/88, no sentido de que

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (grifo nosso).

O que a mensagem do dispositivo quer dizer é que, em um Estado Fiscal, toda receita de imposto é importante; portanto, qualquer forma de renúncia deve ser exceção prevista em lei.³⁹

Toda receita pública tributária, para que seja renunciada, em razão da grandiosidade do Estado e da importância de seus propósitos, necessita de lei específica

³⁷ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 128.

³⁸ A ideia de Estado Fiscal concretiza-se exatamente no princípio da liberdade, do regime democrático e no fundamento da dignidade humana. Segundo José Casalta Nabais, “os actuais impostos são um preço: o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, por dispormos de uma sociedade assente na ideia de liberdade (...)”. NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 126. Corroborando as mesmas ideias, FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 93-117.

³⁹ A previsão constitucional é aperfeiçoada pela norma contida no art. 14 da Lei Complementar n. 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal.

que autorize que o ente federativo “abra mão” do referido recurso. Sendo assim, toda receita pública de imposto, a princípio, é importante para fazer frente, exatamente, aos custos dos direitos assegurados aos cidadãos – o que, se diga, não são poucos frente à Constituição que temos.

O dever contido no art. 150, § 6º, da CF/88, do Estado Fiscal de, em regra, realizar suas receitas evidencia-se na sua própria necessidade financeira; entretanto, tem como outro fundamento a regra da ordinária participação dos indivíduos no custeio do Estado, sendo dever, a princípio, o de igualdade (presumida) na participação, a ordem inicial a ser observada, como forma de equidade.⁴⁰

Os direitos, como já dito, sejam as liberdades públicas, sejam os direitos sociais, devem ter sua prestação efetivada pelo Estado, logo é essencial a realização de suas receitas. Nada mais adequado e justo do que os próprios destinatários, e todos que possam e devam, financiem os custos voltados para si pelo Estado. Portanto, à regra da liberdade, a regra da participação de forma igual e efetiva do custeio dessa e demais liberdades e prestações.

Se a construção da independência americana e a Revolução Francesa, marcos absolutos do constitucionalismo como conhecemos hoje, tiveram a questão tributária como uma das suas razões, exatamente pelo fato de que aqueles que pagavam os impostos e mantinham, respectivamente, a metrópole⁴¹ e o *ancien regime* detinham mais deveres do que direitos, nada mais apropriado do que se equilibrar a balança: àqueles para os quais se voltam os deveres de pagar ao Fisco, voltam-se também os direitos a serem assegurados pelo Estado.

Assim sendo, a todo direito de usufruir de uma liberdade ou de um direito social, corresponde, em regra ao indivíduo, a responsabilidade e o dever de arcar com esse gozo, por meio da regra do pagamento de tributos, a qual o Estado não pode se furtar de cobrar, pois é a forma essencial pela qual se mantém.

Esta é a forma pela qual o Estado se mantém: para o público, porque é do público. É nisso que se traduz o dever fundamental de pagar tributos.

⁴⁰ VELLOSO, André Pitten. Justiça tributária. In: ÁVILA, Humberto (coord.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 35-86.

⁴¹ Eis o slogan do movimento de colonos ingleses que viviam no território americano: “*No taxation without representation!*”. O que propunham os então colonos era que nenhuma lei inglesa poderia ser válida na colônia sem a representação de colonos na Câmara dos Comuns, especialmente aquelas que lhes impusessem o ônus da tributação. Isso já indiciava a insurgência e a independência por vir, uma vez que os colonos não estavam mais a aceitar quaisquer imposições da Coroa inglesa.

Sob a ótica social, a necessidade de realização da receita pelo Estado é ferramenta essencial ao cumprimento das missões abraçadas pelo texto constitucional,⁴² particularmente, a de redução das desigualdades sociais, por meio da distribuição da renda produzida no meio econômico – que embora tenha como ator principal a classe empresária, conta com a participação de toda sociedade, que consome, e assim circulam os bens –, conta que só a receita de impostos, pela vedação de sua vinculação, pode proporcionar.

Não há como o Estado deixar “em paz” aqueles que detêm a obrigação e a capacidade de pagar tributos,⁴³ simplesmente porque eles próprios, para que exercitem suas liberdades, necessitam que o Estado faça sua parte, e isso só é possível por meio da receita tributária, no caso, de impostos.

E partindo dessa lógica, toda receita tributária, e especificamente a de impostos, é de suma importância e deve ser realizada pelo Estado, ainda que por formas diversas em sua recuperação, quando não honrada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, visto que se traduz em verdadeiro dever do indivíduo que detém capacidade contributiva para tanto.

1.5 O dever fundamental de pagar tributos e o princípio da isonomia na cobrança de créditos tributários

Vivemos, atualmente, um momento superlativo de direitos fundamentais: direitos fundamentais de primeira, segunda, terceira, quarta e até quinta gerações – ou dimensões –, como preferem alguns.

Ainda, amparados nisso, maior necessidade de realização desses direitos e mecanismos aptos a tanto, como o novel protagonismo do Poder Judiciário mediante decisões e comportamento ativo,⁴⁴ especialmente das Cortes Constitucionais – no caso

⁴² “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

⁴³ MURRAY, Charles. **What it means to be a libertarian**: a personal interpretation. Nova York: Broadway Books, 1997, p. 5.

⁴⁴ O chamado ativismo judicial, que, pelo fato de ser “ativo”, por si só, não significa um comportamento bom, especialmente, quando sob a alegação de se implementar/concretizar/realizar um direito fundamental, abandona-se totalmente a lei e o que é posto por ela, para se avançar para aquilo que se pretende que seja.

do Brasil, o Supremo Tribunal Federal; não obstante, algumas questões, assim entendemos, no que se refere aos direitos fundamentais e a sua proliferação merecem uma breve reflexão, conforme propositura de Stephen Holmes e Cass Sunstein: “Os direitos foram longe demais?”.⁴⁵

É preciso rememorar que o estatuto constitucional do indivíduo é dotado de direitos, mas também de deveres. Direito de participar da vida política do Estado, ao qual corresponde o dever fundamental de votar; direito de se comportar livremente, mas dever fundamental de se responsabilizar pelos seus atos; ao direito de ver prestados serviços públicos, corresponde o dever fundamental de os custear por meio de tributos.

Existe uma relação direta entre direitos e deveres. Talvez essa relação venha sendo deixada um pouco de lado, em face do discurso quantitativo dos direitos fundamentais nos últimos anos, o que é muito mais agradável – especialmente pós Segunda Guerra Mundial. Portanto, não é de surpreender o esquecimento dos direitos, tendo em vista a dominação de direitos fundamentais nas Constituições e na dogmática constitucional.⁴⁶

Na medida em que o Estado tem o dever de cumprir com determinadas obrigações estabelecidas constitucionalmente em face de todos, tem, por outra via, o direito – por meio do poder que lhe foi dado pelo Poder Constituinte originário – de fazer com que os meios para cumprir sua missão sejam realizados. No caso, a tributação de todos que possam participar do seu custeio, até porque esses são geralmente os que mais usufruem da estrutura estatal.

Ilustrativamente, quanto mais bens possuo, mais, potencialmente, demando do Estado a proteção de minha propriedade contra terceiros; se exploro uma atividade econômica, demando a estrutura de órgãos, como a junta comercial, de proteção dos símbolos de minha atividade, etc.

É preciso rememorar que o sistema jurídico brasileiro, ainda que na atualidade atribua à jurisprudência especial relevância como fonte de Direito, ainda é um sistema de *civil law* e que a regra, por melhores que sejam as intenções do julgador, é dar ao sistema muito mais que justiça – que se trata de um conceito relativo e pessoal daquele que julga –, a segurança jurídica que decorre da lei, da Constituição e da própria Democracia. No ponto, conforme Georges Abboud: “No Brasil, a análise da questão do ativismo é alarmante. Nesse contexto, tem se identificado o ativismo como um fenômeno ‘bom’ para a democracia porque ele se opõe ao passivismo do magistrado. Assim, seria ativista toda atuação do juiz que superasse a postura da *boca fria da lei*”. Segue em conclusão o autor: “O ativismo judicial é pernicioso atalho porque suplanta o caminho democrático do dissenso e da deliberação política. O juiz ativista pratica política a partir de lugar indevido, qual seja, o espaço da decisão judicial”, à qual acrescentamos: muitas vezes sobre o (pseu) propósito de realizar direitos fundamentais. (ABBOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 1161 e 1176).

⁴⁵ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 109-123.

⁴⁶ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 168.

Logo, considerando que os indivíduos possuem o direito de receber prestações, positivas ou negativas, seja na prestação individual ou na geral, seja na garantia dos direitos fundamentais de liberdade ou de propriedade, ou ainda no atendimento às suas necessidades de educação e saúde por parte do Estado, ao fim, no intuito de lhes permitir vida digna, é justo que, na mesma relação de fundamentalidade, exista o dever desses indivíduos de participarem no custeio dessas prestações.⁴⁷ E, talvez, até mesmo todos, de um jeito ou de outro, como no caso dos tributos, que admitem a transferência do seu ônus financeiro. Porém, esse não é o objeto principal de nossa atenção.⁴⁸

Fixada a premissa, parece evidente que essa participação não pode ser voluntária, assim como não podem ser voluntárias algumas escolhas estatais. Não pode o Estado escolher se quer ou não prestar segurança pública e fomento à moradia; da mesma forma, não pode o indivíduo escolher se quer ou não participar dos custos do Estado por meio do tributo: à fundamentalidade de gozar de alguns direitos, segue a fundamentalidade de custeá-los por meio de impostos, porquanto essa é a nota do Estado Fiscal adotado pela Constituição Federal de 1988, conforme já visto. Eis o dever fundamental de pagar tributos.

É dever fundamental de todos pagar tributos. É dever que decorre do mesmo documento jurídico do qual decorrem os direitos de todos. E isso nada mais é do que uma conquista do próprio contribuinte, que deixou de financiar a realeza e a metrópole, para passar a financiar proveitos a si mesmo: sua liberdade; sua propriedade; sua igualdade; a

⁴⁷ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007.

⁴⁸ A regra da capacidade contributiva prevista no § 1º do art. 145 da Constituição brasileira de 1988 usa a expressão “sempre que possível” para aferimento da capacidade contributiva; logo, se não for possível verificá-la, nada lhe resta a não ser recolher o tributo ou sofrer o ônus financeiro que lhe é repassado, como no caso dos chamados tributos indiretos, que incidem sobre a relação de consumo, como ICMS, ISS e IPI. Para melhor esclarecermos – e aqui não se está a discutir a justiça tributária ou não na previsão legal: quando um determinado bem de consumo é adquirido, há o recolhimento de tributos que incidem sobre a sua aquisição. Embora o contribuinte de direito seja o empresário, ou seja, a relação jurídico-tributária pelo fato gerador seja travada entre Fisco e aquele, é embutido no preço da mercadoria o valor do tributo que a operação enseja. Ao fim, contribui o empresário diretamente por meio de outros tributos e o próprio consumidor final por meio da repercussão financeira que sofre. No caso, seja o trabalhador assalariado, seja o empresário multimilionário, quando adquirem o mesmo bem de consumo, como uma TV de 50 polegadas de última geração, o primeiro em 12 prestações e o segundo à vista, ambos sofrem indiretamente a mesma carga tributária, contribuindo para o Estado, sem que as suas capacidades contributivas, de fato, sejam aferidas. Quanto a isso ser justo ou não, quanto ao sistema ser adequado ou não, é outra história. E aqui estabelecemos a premissa: de um modo ou de outro, todos participam do custo estatal. E talvez porque o trabalhador que pagou pela TV o mesmo tributo que o multimilionário tenha se beneficiado de um programa governamental de aquisição de seu imóvel; já este, por razões óbvias, pode até não ter podido se valer do mesmo programa, mas pode contar com o Estado quando tem, por exemplo, seu direito de propriedade violado, por meio da ocorrência de furto na sede da sua atividade empresarial, afinal não será eventual segurança privada que poderá investigar e recuperar seus bens por meio de força privada.

proteção da sua relação de emprego; quando necessário, a prestação a si de serviços públicos de educação e saúde.

Os impostos são, conforme cirúrgica colocação de Casalta Nabais, um preço aceitável. E continua o autor: “um preço que, estou certo, muitas das sociedades, que nos antecederam, gostariam de ter pago e algumas das actuais não enjeitariam suportar”.⁴⁹

O dever fundamental de pagar tributos, entretanto, necessita de amparo jurídico, ainda que se justifique na própria coerência do Estado Fiscal. E como não poderia deixar de ser, uma vez que invade o patrimônio do indivíduo, é relação jurídica que tem como base o Sistema Tributário Nacional, estabelecido no Título VI, Capítulo I, da CF/88.⁵⁰ Trata-se do estatuto jurídico básico do contribuinte e do próprio Estado⁵¹ e, assim, invocável a todo tempo por ambas as partes.

No que se refere ao contribuinte, essa relação “trata-se, sobretudo, de um direito tributário de *proteção* do contribuinte contra excessos do estado que permanece, sempre, como uma potencialidade ameaçadora”.⁵² Eis a razão do elenco de direitos fundamentais insculpidos no art. 150 da Constituição. Lembre-se, todavia, que proteção em nada significa favorecimento e/ou privilégios.⁵³ O que se “protege” não é o contribuinte, mas a relação jurídica travada entre ele e o Fisco.

Portanto, quando o art. 150 da Constituição estabelece as Limitações ao Poder de Tributar, tais como a exigência de lei para tributar, a irretroatividade da lei tributária editada sem qualquer exceção a isso, o respeito aos fatos consolidados no tempo, por meio da anterioridade, e especialmente a isonomia de tratamento, não se trata de privilégios conferidos ao contribuinte, mas de parâmetros jurídico-constitucionais a serem adotados pelos entes federativos tributantes no exercício do seu poder de tributar, resguardando-se a higidez da relação jurídico-tributária travada, no intuito, exatamente, de que não haja privilégios.

⁴⁹ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 126.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal. *In*: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. **Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 741-768.

⁵¹ Os entes federativos podem questionar, por exemplo, a invasão de competências tributárias com base no referido capítulo e, ainda, pleitear receitas de transferências constitucionais previstas.

⁵² FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? *In*: HUMBERTO, Ávila (coord.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

⁵³ Provavelmente, essa razão pela qual o próprio autor inseriu em itálico a palavra “proteção”, pois ela, inserida no contexto, não pode ser interpretada em seu significado próprio.

Isso é potencializado pela própria previsão do art. 150, II, que assegura tratamento igual entre os contribuintes, norma que nada mais é do que a repetição do art. 5º, *caput*, da Constituição, ambas, no âmbito tributário, oxigenadas pela previsão contida no art. 145, § 1º.

O dever fundamental de pagar tributos é de todos; e todos devem ser tratados de maneira igual, formal e materialmente. Essa é uma premissa básica de um Estado Democrático de Direito, como se autodeclara a República brasileira em seu art. 1º, *caput*.

Da mesma forma que ao desfrute dos direitos fundamentais deve ser assegurada igualdade, o dever fundamental de pagar tributos é isonômico. Essas são consequências lógicas da democracia, que demanda participação em sentido amplo do cidadão; da solidariedade, que muito mais do que sentimento de pertença e *affectio societatis*, explicita a obrigação de todos responderem igualmente pela obrigação; e da cidadania, no qual o conceito de igualdade se verifica com maior propriedade, pois implica a qualidade de membros ativos e passivos de uma nação, enquanto titulares de direitos e deveres de forma igualitária em um estado-nação.

Obviamente, tratar e apontar deveres fundamentais iguais, especialmente os de pagar tributos, não é um dos discursos mais condizentes com os dias atuais, em face da *panjusfundamentalização* de direitos, do discurso politicamente correto, e principalmente da qualidade atual do debate político massificado e manipulado de forma maniqueísta. Porém, bem se manifesta José Casalta Nabais:

E todavia, eu proponho-me falar-vos dos deveres e dos custos dos direitos. Isto é, da face oculta do estatuto constitucional do indivíduo. Face oculta que, como a face oculta da lua, não obstante não se deve ver, é absolutamente necessária para a compreensão correcta do lugar do indivíduo e, por conseguinte, da pessoa humana em sede dos direitos fundamentais ou dos direitos do homem.⁵⁴

Tratando-se de dever fundamental, da mesma forma que se assegura o exercício de um direito isonomicamente, deve o Estado se assegurar de que sejam cumpridos os deveres, por todos, da mesma forma: respeitando-se a igualdade de posições jurídicas e as consequências dessas.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 163-164.

Sendo o direito de propriedade um direito fundamental de todos, não pode o Estado escolher qual propriedade irá proteger: a pequena ou a grande; a casinha de periferia invadida por ladrão ou a mansão do bairro nobre que foi invadida pelo mesmo ladrão, sob o argumento de que uma propriedade é menor do que a outra, ou há menos bens a serem subtraídos em uma, do que em outra.

Não pode o Estado escolher qual propriedade irá proteger com base no possível sucesso do resultado da investigação. Ambas as propriedades devem ser protegidas e ter suas ocorrências investigadas, pois os mesmos indivíduos devem ser tratados igualmente, bem como suas propriedades; e ambas as ocorrências custarão para o Estado recursos públicos: desde o combustível da viatura para deslocamento aos locais dos fatos, aos vencimentos dos servidores públicos envolvidos na apuração desses mesmos fatos.

Assim, ambas as vítimas devem participar dos custos dos serviços que lhes são prestados e colocados à disposição para proteção de suas propriedades pelo Estado. Partindo dessa premissa, nos parece claro que ambos devem pagar impostos. Entretanto, é preciso equalizar a situação para proteger a tributação imaginada pela CF/88, em harmonia com os princípios por ela consagrados, especialmente o que marca a relação Estado e contribuintes: o da isonomia. Vejamos.

Partindo do exemplo anterior e ilustrando o que se pretende dizer, imaginemos que o morador da periferia tenha um comércio no qual circulem mercadorias e que se constitua, em face dessa atividade e verificadas as ocorrências de diversos fatos geradores de obrigações tributárias, um crédito tributário de R\$ 19.000,00; já em face do outro contribuinte, seja constituído um crédito tributário de R\$ 30.000,00. Ambos não honram com a dívida tributária junto à Fazenda Pública. As dívidas são inscritas e devem ser executadas.

Entretanto, a de menor valor, em face de algum ato normativo, por exemplo, apenas é inscrita e não executada, pois não se mostra com potencialidade recuperável, diante do procedimento legal a ser adotado para tanto. Pergunta-se: há isonomia nesse tratamento tributário conferido a ambos os cidadãos, que poderão exercer seus direitos fundamentais de forma igual, mas não seus deveres perante o Estado? Ainda que invertida a situação hipotética, haveria isonomia no tratamento entre contribuintes, que é uma premissa constitucional? Cremos que não.

Os fatos hipotéticos acima narrados vêm corroborar tudo que se expôs até aqui, o que, porém, tem sido esquecido por contribuintes e, estranhamente, pelo próprio Estado, em alguns momentos de sua atividade tributária: pagar tributos é um dever fundamental

e exige isonomia no seu cumprimento. E a obrigação não se mede pelo seu valor, mas por seu nascimento jurídico – no caso, da tributação da norma jurídica que a impõe.

Criar critérios econômicos, sem autorização constitucional para tanto e fazendo com que esses critérios criem situações díspares entre pessoas que se encontram na mesma situação jurídica, não nos parece que se ajusta às ideias de isonomia e de democracia traçadas pela Constituição Federal de 1988. Ao contrário, se todos são iguais perante a lei, não se pode reservar tratamento fiscal diverso – e menos ainda privilegiado – a contribuintes.

Da regra, é possível extrair que não se pode haver sequer isenções sem critérios razoáveis e compatíveis com o dever de tratamento igual entre contribuintes, menos ainda, “dispensa” de pagamento, porquanto, aparentemente, determinada obrigação tributária não se mostra recuperável em razão de seu valor. Isso é permitir não apenas um tratamento inconstitucional entre contribuintes, mas fomentar desvios de conduta e até de mercado.

O princípio da igualdade na tributação é uma conquista histórica, dura, penosa e sangrenta, que reflete exatamente o esforço da sociedade contra privilégios e iniquidades de classes então dominantes, com fundamento no sentimento de justiça que é inerente às coisas óbvias, especialmente quando elas se mostram não justas. E as coisas se mostram justas ou não, por meio da comparação de tratamento entre iguais por outrem. A ideia de igualdade supõe a comparação e, através dela, o sentimento de justiça ou injustiça é verificado:

Há séculos perguntamos o que é a Justiça e por que é justo o que sentimos como justo. Mas há uma coisa que sabemos bem por experiência secular, e que o homem, animal político, sente e sofre de forma primordial, prepotente e real, a necessidade de Justiça, assim como a fome, o medo e o amor; essa misteriosa necessidade que algumas situações apagam e outras provocam, excitam, levam à revolta e ao delito, a fim de aplacá-la.

Dê a um menino um chocolate e o fareis rir de alegria; mas fazê-lo chorar bastará dar simultaneamente dois a seu irmão. Esse menino, que não entende de Códigos, nem de justiça distributiva, nem de ato normativo, gritará entre lágrimas “não é justo” que ele tenha um só chocolate e seu irmão dois: e a dor da injustiça, em definitivo, terá superado e dominado o prazer do obséquio.⁵⁵

⁵⁵ BERLIRI, Luigi. **El impuesto justo**. Tradução F. Vicente-Arche Domingo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 30-31.

Então, parece-nos pouco justo, da mesma forma, ao menos do ponto de vista de quem deve, da mesma forma, o mesmo objeto, que tenha sua dívida cobrada e a do seu “irmão” não. A obrigação subsiste; o dever fundamental não possui condicionantes dessa natureza na Constituição. E nem poderia. Conforme ensinado por Humberto Ávila:

A igualdade, enquanto dever de **tratamento** igualitário, só surge quando, para alcançar determinada finalidade que deve ser buscada, **os sujeitos são comparados** por critérios que, além de serem permitidos, são relevantes e congruentes relativamente àquela finalidade (...). A igualdade prescritiva só se completa quando estão presentes os seguintes elementos: **sujeitos**, critérios ou medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade. A igualdade é a relação entre esses elementos.⁵⁶ (grifos nossos)

Humberto Ávila, ainda, quando fala de igualdade, a todo tempo, remete a aplicação do princípio àqueles envolvidos nas relações jurídicas, ou seja, aos sujeitos, pessoas, que precisam ser tratados com a devida igualdade. A história não cansa de nos mostrar isso.

Quanto maiores as diferenças e os contrastes, maiores os sentimentos de injustiça e revolta; maior a insurreição daqueles que se sentem injustiçados diante dos que se favorecem sob um argumento, ao fim, que demonstra não apenas a escassez dos recursos públicos, mas a ineficiência em se criar fórmulas mais eficazes em combatê-la. Esse o grande dilema do Estado, a justificar a dispensa da cobrança de tributos em face de alguns: diante de recursos escassos, escolhas mais “eficientes”; escolhas essas pautadas em uma atenuação da igualdade, que não encontra parâmetro expresso e, ao nosso ver, sequer implícito na Constituição, que é a praticabilidade.

Preconiza-se a atenuação da igualdade de tratamento por um princípio não positivado em documento jurídico, mas, como acreditam alguns doutrinadores, que está difuso no ordenamento.

Em suma, pois esse será tema de explanação posterior, o princípio da praticabilidade é designação de uma atuação técnica com objetivo de tornar simples e viável a execução das leis, apresentando soluções mais cômodas e econômicas, administração de massa e dos deveres desta.

Como já afirmado diversas vezes, todas as atuações estatais possuem custos. Custos são honrados por recursos, e esses, por sua vez, são escassos, devem ser realizados

⁵⁶ ÁVILA, 2006 *apud* BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 853.

e bem administrados. Na medida em que o Estado tem um cobertor curto, deve fazer suas escolhas, especialmente as de natureza arrecadatória. Nesse momento, incide o princípio da praticabilidade para amparar algumas escolhas do Estado.

Não duvidamos que escolhas devam ser feitas. É necessário que, diante do médio, corriqueiro e padrão, da massa a ser administrada, o Estado, ante suas limitações, adote soluções estratégicas mais eficientes. Porém, soluções podem ser medianas, boas, ótimas e até mesmo ruins; justas e injustas; constitucionais e inconstitucionais; e até mesmo melhores ou piores.

Assim sendo, será que a escolha da administração tributária – como veremos mais à frente – em não cobrar, apenas inscrevendo em dívida ativa, caso a dívida não ultrapasse determinado valor, é minimamente boa, justa, constitucional e a melhor de todas as possíveis? Apenas, conforme justificativa, o crédito tributário não se mostra, a princípio, com indícios de recuperabilidade? Não seria mais eficiente ao menos tentar receber o referido crédito por outra via, ainda que sob concessões mútuas, resolvendo assim eventual celeuma em favor de ambas as partes, e não contrário a elas? Pois não havendo cobrança, nem o Estado recebe, nem a parte tem a oportunidade de se ver livre da dívida tributária, que lhe causa restrições no meio econômico, conforme se verá.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 156, aponta como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, a transação tributária.⁵⁷

Parece intuitivo que, ante a previsão legal e as de ordem constitucional já mencionadas, o modelo de Estado Fiscal adotado, seus custos e objetivos, os direitos e deveres no âmbito tributário das partes relacionadas juridicamente em âmbito tributário,

⁵⁷ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a *transação*;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149”.
(grifo nosso)

A matéria da transação tributária se encontra regulada, atualmente, pela Lei n. 13.988/2020.

a mensagem do próprio legislador ordinário é: se necessário para realizar a receita tributária, negocie.

A título apenas de argumentação – para que de plano qualquer ideia acerca da indisponibilidade da matéria caia por terra –, lembremos que o Estado brasileiro já adota a justiça negociada em um dos seus ramos públicos, qual seja, o Direito Penal, conforme o modelo penal adotado com a Lei n. 9.099/1995, para infrações penais de menor potencialidade lesiva.

Em que pese o processo de execução fiscal, atualmente, demonstrar suas fraquezas em relação à recuperação de todo e qualquer débito em face da Fazenda, é na recuperação do executivo de menor valor que ele mostra quase que toda uma inutilidade de atos praticados pelos seus participantes. E é nesse ponto exato que pretendemos repensá-lo.

O seguimento da linha negocial na recuperação de créditos tributários de menor valor pelo Estado poderia ser o que se coadunaria melhor com o Estado Democrático de Direito, com os seus custos inerentes, com o dever e a responsabilidade no gozo de direitos pelos indivíduos, bem como o respeito à igualdade de tratamento que deve ser dispensado a todos por ordem constitucional, especialmente em sede de invasão do patrimônio, para custeio do Estado.

Afinal de contas, ainda que os deveres fundamentais não decorram, como os direitos fundamentais, de mandamentos de ordem moral, ética e justa, reconhecidos nos textos constitucionais,⁵⁸ por serem criados pelo legislador constituinte, da mesma forma que estes, aqueles devem ser respeitados e cumpridos pelos obrigados.⁵⁹

⁵⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 560-562.

⁵⁹ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 170.

2 A EXECUÇÃO FISCAL E A COBRANÇA DO CRÉDITO DE MENOR VALOR DA UNIÃO – EFETIVIDADE E NECESSIDADE DE LEGALIDADE NAS ESCOLHAS ADOTADAS

2.1 O processo de execução fiscal e a sua pouca efetividade no modelo que se apresenta à cobrança do crédito tributário de menor valor

Como visto, é preciso que o Estado Fiscal realize suas receitas públicas em face das missões constitucionais acometidas a si pela CF/88. Pela outra face da moeda, é um dever fundamental de todo cidadão-contribuinte fazer frente aos custos do Estado, por meio do pagamento de tributos, especialmente de impostos.

A Constituição Federal autoriza a não realização da receita tributária, conforme previsto no seu art. 150, § 6º. Para tanto, apenas exige, formalmente, a edição de lei; materialmente, pela importância do crédito tributário para o Estado, exige que as situações escolhidas sejam justificáveis e pautadas em escolha razoável, proporcional – princípios e premissas inerentes a toda leitura e interpretação do texto constitucional –⁶⁰ e em cotejo com as premissas constitucionais básicas do Sistema Tributário Nacional, quais sejam: princípios da capacidade contributiva e tratamento formal e substancialmente isonômico entres os cidadãos. Não obstante, a regra é cobrar.

Atualmente, a cobrança dos créditos da Fazenda Pública de todos os entes federativos, incluindo a União, é regida pela Lei n. 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais (LEF).

A LEF, salvo o contido em seu art. 34,⁶¹ não faz qualquer distinção de procedimento ao executivo, com base no valor do crédito tributário exequendo: sendo a

⁶⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 120-122.

⁶¹ “Art. 34 - Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e de mais encargos legais, na data da distribuição.

§ 2º - Os embargos infringentes, instruídos, ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias perante o mesmo Juízo, em petição fundamentada”.

Segundo o STJ, adota-se como valor de alçada para o cabimento de apelação em sede de execução fiscal o valor de R\$ 328,27 (trezentos e vinte e oito reais e vinte e sete centavos), corrigido pelo IPCA-E a partir de janeiro de 2001, valor que deve ser observado à data da propositura da execução. Foi o que restou decidido no Resp 1.168.625. “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. VALOR DE

dívida de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ou de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), o procedimento é o mesmo. Ou seja, embora o sistema jurídico brasileiro tenha criado outras opções de discussão de causas de menores valores, sob outros ritos – vide as Leis n. 9.099/1995 e n. 10.259/2001 –, no que se refere ao executivo da Fazenda Pública, não importa se o débito é de um grande ou de um menor devedor: ambos desfrutarão do mesmo procedimento executivo, embora comumente possuam capacidades distintas de adimplemento da dívida – o que já seria outro momento de realização do princípio da isonomia.

ALÇADA. CABIMENTO DE APELAÇÃO NOS CASOS EM QUE O VALOR DA CAUSA EXCEDE 50 ORTN'S. ART. 34 DA LEI N.º 6.830/80 (LEF). 50 ORTN = 50 OTN = 308,50 BTN = 308,50 UFIR = R\$ 328,27, EM DEZ/2000. PRECEDENTES. CORREÇÃO PELO IPCA-E A PARTIR DE JAN/2001.

1. O recurso de apelação é cabível nas execuções fiscais nas hipóteses em que o seu valor excede, na data da propositura da ação, 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, à luz do disposto no artigo 34, da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980.

2. A *ratio essendi* da norma é promover uma tramitação mais célere nas ações de execução fiscal com valores menos expressivos, admitindo-se apenas embargos infringentes e de declaração a serem conhecidos e julgados pelo juízo prolator da sentença, e vedando-se a interposição de recurso ordinário.

3. Essa Corte consolidou o sentido de que ‘com a extinção da ORTN, o valor de alçada deve ser encontrado a partir da interpretação da norma que extinguiu um índice e o substituiu por outro, mantendo-se a paridade das unidades de referência, sem efetuar a conversão para moeda corrente, para evitar a perda do valor aquisitivo’, de sorte que ‘50 ORTN = 50 OTN = 308,50 BTN = 308,50 UFIR = R\$ 328,27 (trezentos e vinte e oito reais e vinte e sete centavos) a partir de janeiro/2001, quando foi extinta a UFIR e desindexada a economia’. (REsp 607.930/DF, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 06/04/2004, DJ 17/05/2004, p. 206)

4. Precedentes jurisprudenciais: AgRg no Ag 965.535/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 02/10/2008, DJe 06/11/2008; AgRg no Ag 952.119/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19/02/2008, DJ 28/02/2008 p. 1; REsp 602.179/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 07/03/2006, DJ 27/03/2006, p. 161.

5. Outrossim, há de se considerar que a jurisprudência do Egrégio STJ manifestou-se no sentido de que ‘extinta a UFIR pela Medida Provisória n. 1.973/67, de 26.10.2000, convertida na Lei 10.552/2002, o índice substitutivo utilizado para a atualização monetária dos créditos do contribuinte para com a Fazenda passa a ser o IPCA-E, divulgado pelo IBGE, na forma da resolução 242/2001 do Conselho da Justiça Federal’. (REsp 761.319/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 07/03/2006, DJ 20/03/2006, p. 208)

6. A doutrina do tema corrobora esse entendimento, assentando que ‘tem-se utilizado o IPCA-E a partir de então pois servia de parâmetro para a fixação da UFIR. Não há como aplicar a SELIC, pois esta abrange tanto correção como juros’. (PAUSEN, Leandro. ÁVILA, René Bergmann. SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito Processual Tributário. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2009, p. 404)

7. Dessa sorte, *mutatis mutandis*, adota-se como valor de alçada para o cabimento de apelação em sede de execução fiscal o valor de R\$ 328,27 (trezentos e vinte e oito reais e vinte e sete centavos), corrigido pelo IPCA-E a partir de janeiro de 2001, valor esse que deve ser observado à data da propositura da execução.

8. *In casu*, a demanda executiva fiscal, objetivando a cobrança de R\$ 720,80 (setecentos e vinte reais e oitenta centavos), foi ajuizada em dezembro de 2005. O Novo Manual de Cálculos da Justiça Federal, (Disponível em: <http://aplicaext.cjf.jus.br/phpdoc/sicomo/>), indica que o índice de correção, pelo IPCA-E, a ser adotado no período entre jan./2001 e dez./2005 é de 1,5908716293. Assim, R\$ 328,27 (trezentos e vinte e oito reais e vinte e sete centavos), com a aplicação do referido índice de atualização, conclui-se que o valor de alçada para as execuções fiscais ajuizadas em dezembro/2005 era de R\$ 522,24 (quinhentos e vinte e dois reais e vinte e quatro centavos), de sorte que o valor da execução ultrapassa o valor de alçada disposto no artigo 34, da Lei n. 6.830/80, sendo cabível, a fortiori, a interposição da apelação.

9. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008”. (REsp 1168625/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 01/07/2010)

E a título de curiosidade e ilustração, na prática, o que se percebe em muitos processos judiciais de execução fiscal é que é exatamente o devedor com menor capacidade de adimplemento quem busca alternativas de quitação do seu débito junto ao Fisco.

A verdade é que geralmente, por trás de um débito de menor valor, se encontra alguém em situação financeira (momentaneamente) escassa e que precisa de regularidade fiscal; assim, na maior parte das vezes, (i) não possui condições de quitar sua dívida de plano; (ii) não tem condições de garantir o juízo para discutir o débito e/ou em ações de conhecimento; (iii) não dispõe de recursos para realização do depósito do montante integral da dívida exequenda, com o fito de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Normalmente, são os contribuintes que vêm a juízo, porquanto convocados pelo processo, e buscam alternativas, especialmente quando veem seus nomes inscritos no CADIN, tendo em vista que não poderão, sem considerar outros efeitos, obter crédito em bancos públicos nem poderão contratar com a administração.⁶²

O trâmite processual executivo, esquemática e atualmente, se desenvolve da seguinte forma – lembrando ao leitor de nosso recorte para a o âmbito da jurisdição federal, considerada nossa maior afinidade e experiência diária:

- (I) Inicialmente, na esfera administrativa, a União, com base no Decreto n. 70.235/1972, em seu art. 21, e uma vez notificado o contribuinte, deve aguardar o prazo de 30 dias para, ato subseqüente, encaminhá-lo à Procuradoria da Fazenda Nacional para a devida inscrição em Dívida Ativa e cobrança, conforme mandamento constitucional e legal;⁶³

⁶² “Art. 6º É obrigatória a consulta prévia ao Cadin, pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, para:

I - realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos;

II - concessão de incentivos fiscais e financeiros;

III - celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos”. (...)

⁶³ Decreto n. 70.235/1972.

“Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. (...)

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva”.

Constituição Federal – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT

“Art. 29. Enquanto não aprovadas as leis complementares relativas ao Ministério Público e à Advocacia-Geral da União, o Ministério Público Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as Consultorias Jurídicas dos Ministérios, as Procuradorias e Departamentos Jurídicos de autarquias federais com representação própria e os membros das Procuradorias das Universidades fundacionais públicas continuarão a exercer suas atividades na área das respectivas atribuições.

(...)

- (II) Inscrito o débito em Dívida Ativa, é expedida a devida certidão e ajuizada a execução fiscal correspondente. Vale registrar que, transcorridos 75 (setenta e cinco) dias após a comunicação do devedor acerca do débito, ele será inscrito no CADIN;⁶⁴
- (III) Proposta a execução fiscal pela Fazenda Pública, o juiz manda citar o devedor para que pague o débito – uma vez que a Certidão de Dívida Ativa – CDA goza de presunção relativa de certeza, liquidez e exigibilidade – ou para que, no mesmo prazo, nomeie bens à penhora,⁶⁵ devendo o magistrado aguardar o transcurso do referido prazo para que possa seguir em frente com os atos executivos;
- (IV) Não pago o débito nem garantida a execução, é expedido o mandado de penhora em desfavor do executado;⁶⁶ frutífera a penhora, o magistrado aguarda 30 (trinta) dias, na expectativa de que o devedor possa embargar;⁶⁷
- (V) Ainda que não ocorra nenhuma das situações autorizantes do recebimento dos embargos, pode o executado apresentar exceção de pré-executividade, no

§ 5º Cabe à atual Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, diretamente ou por delegação, que pode ser ao Ministério Público Estadual, representar judicialmente a União nas causas de natureza fiscal, na área da respectiva competência, até a promulgação das leis complementares previstas neste artigo”.

Código Tributário Nacional – CTN

“Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

Lei n. 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais – LEF

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

(...)

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

(...)”

⁶⁴ Lei n. 10.522/2002

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

(...)

§ 2º A inclusão no Cadin far-se-á 75 (setenta e cinco) dias após a comunicação ao devedor da existência do débito passível de inscrição naquele Cadastro, fornecendo-se todas as informações pertinentes ao débito.

(...)”.

⁶⁵ Lei n. 6.830/1980

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

(...)”.

⁶⁶ “Art. 10 - Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

⁶⁷ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;

III - da intimação da penhora”. (...)

intuito de discutir matéria de ordem pública, expediente aceito tanto pela doutrina quanto pela própria jurisprudência;⁶⁸

- (VI) Julgados improcedentes os embargos e/ou a exceção de pré-executividade e não havendo qualquer causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é dado prosseguimento à execução, por meio dos atos expropriatórios, caso haja bens penhorados: marcação de leilão, realização de leilão e adjudicação ao terceiro adquirente; ato subsequente, ouve-se a Procuradoria da Fazenda Nacional acerca da satisfação do crédito; o valor arrecadado é convertido em renda da União; caso seja satisfeito o crédito em sua totalidade, julga-se extinta a execução por sentença; caso contrário, prossegue-se no executivo pelo débito remanescente.

Eis, em suma, na crença da absoluta regularidade e sem eventos procrastinatórios no processo, o rito do processo de execução fiscal para todo e qualquer débito da União. Simples e efetivo na teoria. Na prática, nem tanto.

Todo o procedimento expropriatório é judicializado, não podendo a Fazenda se valer da autoexecutoriedade para ingressar no patrimônio do contribuinte devedor;⁶⁹ tratando-se de direitos fundamentais e sem autorização constitucional para tanto – como no caso do instituto da desapropriação –, é exigida a participação do Poder Judiciário no sistema jurídico brasileiro.⁷⁰

Todavia, é óbvio que as coisas, como podemos observar na prática, não se desenvolvem dessa forma. O fato é que, atualmente, grande parte do executivo fiscal – e especialmente o de menor valor – tem sido resolvida pela aplicação do art. 40 da LEF, na

⁶⁸ A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 393**. Primeira Seção. Julgado em 23.09.2009. DJe 07.10.2009)

⁶⁹ Essa é uma característica do nosso executivo fiscal: todo o procedimento é judicializado, em face da proteção à propriedade do indivíduo, diferenciando-se da cobrança realizada totalmente pela via administrativa, inclusive os atos expropriatórios para quitação do débito fiscal. No direito comparado, nos Estados Unidos da América, a administração federal conta com dois modelos para cobrança de débitos tributários de contribuintes inadimplentes: administrativamente (*administrative collection procedure*) ou judicialmente (*foreclosure action*). A execução fiscal por via administrativa é a regra, garantindo a tomada de bens do devedor e a realização do crédito público sem a intervenção do Judiciário. Ou seja: os atos expropriatórios são praticados dentro da esfera administrativa. Assim, a execução fiscal se efetiva em ambiente administrativo, distante do Poder Judiciário. O procedimento de execução fiscal judiciária, nas poucas vezes em que é utilizado, 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 tributários e que precisam ver direitos seus resguardados e resolvidos.

⁷⁰ A título apenas de comparação com o sistema português, em face dos laços históricos entre os países, o ato de penhora é realizado pela própria Administração por meio do órgão executivo fiscal, conforme art. 215º, n. 1, do Código de Processo Português Tributário (CPPT).

absoluta integralidade da dívida, culminando com a declaração da prescrição intercorrente da ação de cobrança.

Segundo o referido dispositivo:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

O dispositivo legal determina que, não encontrados bens do executado, o processo será suspenso por um ano, sem baixa na distribuição, para que a Fazenda Pública diligencie na busca por bens penhoráveis. Nesse período de um ano, a prescrição não corre. Passado um ano, o prazo prescricional volta a seu curso, enquanto o processo permanece provisoriamente no arquivo judicial, até que a Fazenda encontre bens passíveis de penhora. Caso isso não ocorra, e passados 5 (cinco) anos, é declarada a prescrição, extinto o processo por meio de sentença de mérito, e é dada a baixa definitiva da referida ação, que será encaminhada ao arquivo judicial.

A declaração de prescrição intercorrente, saliente-se, atinge feitos de toda ordem de valor da Fazenda Pública. Entretanto, por mais estranho que pareça – em face das grandes bancas de advocacia que prestam seus serviços aos contribuintes com débitos fiscais dessa natureza –, o executivo tem se mostrado mais eficaz em face dos chamados “grandes devedores”, já que possuem patrimônio – e liquidez financeira –, para que se possa, ante o executivo fiscal, adotar as providências cabíveis a suspê-lo, assim como o próprio parcelamento da dívida, nos termos em que a lei exige.

Nesses casos, uma vez pessoa jurídica – na maior parte, são essas e seus sócios-gerentes, em face de redirecionamento da execução fiscal – inserida no CADIN, as providências possíveis para suspensão da exigibilidade do crédito tributário são adotadas, e a dívida, em algumas ocasiões, até mesmo quitada.

Entretanto, repita-se, o procedimento é único e de mesmo custo para toda sorte de débito; nem mesmo a inserção no CADIN – que atualmente se mostra como meio mais eficaz de coerção indireta –, em algumas situações, é apta a resolver ou fazer com que se garanta a execução, mediante a prestação de garantia do juízo ou o próprio pagamento direto da dívida, simplesmente porque o devedor, ainda que queira resolver a dívida, se encontra privado de dois fatores importantes à solução do executivo: recursos e meios de adimplemento. Essa, em regra, a situação dos devedores de menor valor.

Sabendo disso e atenta aos movimentos possíveis e resultados verificados no executivo fiscal, a própria Fazenda Pública fez algumas opções, no sentido de concentrar seus esforços na recuperação de créditos tributários que obedecessem a dois requisitos: valor significativo e/ou capacidade de recuperação em face da situação econômica do devedor, conforme veremos mais à frente.

A verdade é que o rito descrito acima é apenas o judicial. Antes de o processo ingressar em uma Vara de Execuções Fiscais Federal, todo um trâmite administrativo – diga-se, custoso e moroso – já foi realizado: a cobrança administrativa quando da constituição do crédito tributário, do qual o contribuinte é notificado, com a concessão de prazo para apresentar manifestação/defesa; prazos em processo administrativo, caso inaugurado; novo prazo para o contribuinte – repetição que desafia o nosso entendimento lógico – no momento de inscrição em dívida ativa; nova notificação em face de inscrição no CADIN; e, finalmente, citação no processo de execução fiscal, o qual tem o trâmite acima relatado.

Obviamente, como já dito anteriormente, toda essa narrativa possui um custo ao Estado: desde a manutenção dos órgãos de Administração Tributária até o próprio Poder Judiciário.

De fato, dentro de uma perspectiva financeira, de custo, considerado o rito acima descrito, com tantos atos administrativos e judiciais, que demandam tempo e dinheiro dos cofres públicos, justificar-se-ia a cobrança de uma dívida tributária de R\$ 10.000,00 (dez mil reais)?

A princípio, parece-nos que o argumento econômico se justifica. Financeiramente, uma execução fiscal custa, em média, aos cofres públicos da União R\$ 5.606,67;⁷¹ o troco a ser recebido pela União – e até mesmo por outro ente federativo – após anos de embate judicial, facilmente suplantaria o custo médio do processo e apenas abarrotaria os arquivos judiciais, até que se pudesse dar-lhe um fim.⁷²

Porém, estaria esse argumento apto a derrogar uma obrigação fundamental e legal do cidadão? Especialmente no modelo de Estado Fiscal e diante da própria realidade financeira brasileira, cujas despesas são inúmeras e as receitas sempre escassas? Ainda: a medida econômica de simplesmente o Estado optar por não cobrar um crédito, em face da única via existente se mostrar quase que absolutamente inefetiva a algumas situações, se mostra amparada nos princípios da legalidade e isonomia tributária? Não seria ao caso de, ao invés de simplesmente se fazer escolhas de problemas, buscar melhores soluções a eles?

A inefetividade de um instrumento legal não pode culminar na derrogação de princípios de ordem constitucional e normas legais; é necessário buscar novos paradigmas, no sentido de dar à execução fiscal a atualização que os tempos lhe exigem, como a própria execução em âmbito administrativo, o que seria de grande valia à recuperação dos seus créditos de menor valor.⁷³

O que não está autorizado pelo ordenamento jurídico é tratamento anti-isonômico entre contribuintes, em um mesmo sistema jurídico, tolerado pelo Estado, em face de sua própria incompetência em fazer valer o sistema. Enquanto uns se oneram mais no intuito de cumprir com sua obrigação tributária, outros, cuja obrigação tributária possua o mesmo

⁷¹ Conforme último relatório produzido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a pedido do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). A conclusão consta em relatório que conclui que o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67. BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. **Nota Técnica:** custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Novembro de 2011. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf. Acesso em: 16 jun. 2020.

⁷² Não à toa que as execuções fiscais são o grande desafio à efetiva prestação jurisdicional, conforme relatório do CNJ do ano de 2019: “Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação”. BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**. Brasília, 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wpcontent/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em: 16 jun. 2020.

⁷³ BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal:** análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018, p. 260-265.

valor, serão “beneficiados” por uma escolha econômica do Estado, que afasta os princípios constitucionais da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva, cuja missão, ao fim, é equilibrar a balança e assegurar juridicamente o sistema de participação de todos no custeio do Estado.

A partir do momento em que o próprio procedimento de execução fiscal leva a esse mesmo resultado – descumprimento de dever fundamental e injustiça fiscal, a resultar falhas no mercado –, seria o caso de se reconhecer o anacronismo do procedimento para a cobrança de determinados valores de alçada.

Além do exposto quanto ao procedimento de cobrança exercido pela Fazenda Pública, a própria jurisprudência pouco ajuda a reverter a referida distorção criada no executivo fiscal, deixando o seu sucesso quase que refém da própria sorte, de o devedor, além de ter patrimônio para honrá-lo, ser encontrado. Exemplo é a interpretação dada ao art. 185-A do Código Tributário Nacional.

Então inserido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 118 de 2015, o art. 185-A assim dispõe em seu *caput*:

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.

Muitas foram as tentativas da União, por meio de sua Procuradoria da Fazenda Nacional, de emplacar a tese de possibilidade de antes mesmo de o executado ser citado e de ofertar bens – sem que o exequente esgote a busca por outros bens –, como forma de se tornar efetiva a previsão legal, ser realizada a chamada penhora eletrônica, “BACENJud”, para que, quase em ato simultâneo à citação, já fossem reservados eventuais valores penhoráveis em conta do executado.

Pela literalidade do dispositivo, de fato, há que se aperfeiçoar a citação e se aguardar a inércia do executado, para se possa proceder à penhora de seus recursos via sistema BACENJud; ocorre que isso, na prática, simplesmente se torna mais um empecilho à própria efetividade da execução fiscal – especialmente no que diz respeito àquelas de menores valores, cujo devedor já se encontra com seus recursos escassos e,

muitas vezes, atrelado, ao se tratar de pessoas jurídicas, ao capital para manutenção da empresa.

Uma vez comunicada ao devedor, pela citação, a execução fiscal proposta contra ele, é corriqueiro que, no momento da realização da penhora *online* via BACENJud, pouco ou nada se encontre para fins de penhora e satisfação do crédito. Contudo, isso nem sempre significa que o executado não queira pagar; quer apenas se proteger e/ou proteger o seu negócio – no caso de micro e pequenos empresários, é bastante comum a prática.

Pois bem; mesmo diante do evidente resultado inócuo da medida, se adotada na literalidade da lei e dos apelos da Fazenda Nacional, o Superior Tribunal de Justiça assentou entendimento no sentido defendido pelos contribuintes: o de que era necessária a realização da citação e de que os expedientes de busca por bens do executado fossem esgotados pela Fazenda Pública, para que se pudesse valer da penhora *online*.⁷⁴

⁷⁴ “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ N. 8/2008. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 185-A DO CTN. INDISPONIBILIDADE DE BENS E DIREITOS DO DEVEDOR. ANÁLISE RAZOÁVEL DO ESGOTAMENTO DE DILIGÊNCIAS PARA LOCALIZAÇÃO DE BENS DO DEVEDOR. NECESSIDADE.

1. Para efeitos de aplicação do disposto no art. 543-C do CPC, e levando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se compreensão no sentido de que a indisponibilidade de bens e direitos autorizada pelo art. 185-A do CTN depende da observância dos seguintes requisitos: (i) citação do devedor tributário; (ii) inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora no prazo legal; e (iii) a não localização de bens penhoráveis após esgotamento das diligências realizadas pela Fazenda, caracterizado quando houver nos autos (a) pedido de acionamento do Bacen Jud e consequente determinação pelo magistrado e (b) a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito - DENATRAN ou DETRAN.

2. O bloqueio universal de bens e de direitos previsto no art. 185 -A do CTN não se confunde com a penhora de dinheiro aplicado em instituições financeiras, por meio do Sistema BacenJud, disciplinada no art. 655-A do CPC.

3. As disposições do art. 185-A do CTN abrangerão todo e qualquer bem ou direito do devedor, observado como limite o valor do crédito tributário, e dependerão do preenchimento dos seguintes requisitos: (i) citação do executado; (ii) inexistência de pagamento ou de oferecimento de bens à penhora no prazo legal; e, por fim, (iii) não forem encontrados bens penhoráveis.

4. A aplicação da referida prerrogativa da Fazenda Pública pressupõe a comprovação de que, em relação ao último requisito, houve o esgotamento das diligências para localização de bens do devedor.

5. Resta saber, apenas, se as diligências realizadas pela exequente e infrutíferas para o que se destinavam podem ser consideradas suficientes a permitir que se afirme, com segurança, que não foram encontrados bens penhoráveis, e, por consequência, determinar a indisponibilidade de bens.

6. O deslinde de controvérsias idênticas à dos autos exige do magistrado ponderação a respeito das diligências levadas a efeito pelo exequente, para saber se elas correspondem, razoavelmente, a todas aquelas que poderiam ser realizadas antes da constrição consistente na indisponibilidade de bens.

7. A análise razoável dos instrumentos que se encontram à disposição da Fazenda permite concluir que houve o esgotamento das diligências quando demonstradas as seguintes medidas: (i) acionamento do Bacen Jud; e (ii) expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito - DENATRAN ou DETRAN.

8. No caso concreto, o Tribunal de origem não apreciou a demanda à luz da tese repetitiva, exigindo-se, portanto, o retorno dos autos à origem para, diante dos fatos que lhe forem demonstrados, aplicar a orientação jurisprudencial que este Tribunal Superior adota neste recurso.

No ponto, confessamos nossa adesão ao entendimento que prevaleceu na jurisprudência, ante a clareza do dispositivo no que se refere aos requisitos a autorizarem a penhora *online* e em respeito ao próprio princípio do devido processo legal, explicitado na Constituição Federal de 1988. No entanto, é evidente que o dispositivo merece uma revisão do legislador, no intuito de dar a devida forma ao seu escopo.⁷⁵

Vale aqui o registro de que a Fazenda Nacional tenta emplacar o argumento de que o art. 185-A teria sido revogado pelo art. 854 do atual Código de Processo Civil;⁷⁶ a

9. Recurso especial a que se dá provimento para anular o acórdão impugnado, no sentido de que outro seja proferido em seu lugar, observando as orientações delineadas na presente decisão”. (REsp 1377507/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/11/2014, DJe 02/12/2014)

Este o entendimento sumulado da Corte: “A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran”.

(Súmula 560, Primeira Seção, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

⁷⁵ Ante a literalidade do dispositivo, cremos que nada há a se fazer, nesse sentido. É preciso se aceitar as escolhas do legislador quando encontram amparo constitucional, ainda que de pouca efetividade prática.

⁷⁶ “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.

§ 6º Realizado o pagamento da dívida por outro meio, o juiz determinará, imediatamente, por sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, a notificação da instituição financeira para que, em até 24 (vinte e quatro) horas, cancele a indisponibilidade.

§ 7º As transmissões das ordens de indisponibilidade, de seu cancelamento e de determinação de penhora previstas neste artigo far-se-ão por meio de sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional.

§ 8º A instituição financeira será responsável pelos prejuízos causados ao executado em decorrência da indisponibilidade de ativos financeiros em valor superior ao indicado na execução ou pelo juiz, bem como na hipótese de não cancelamento da indisponibilidade no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, quando assim determinar o juiz.

§ 9º Quando se tratar de execução contra partido político, o juiz, a requerimento do exequente, determinará às instituições financeiras, por meio de sistema eletrônico gerido por autoridade supervisora do sistema bancário, que tornem indisponíveis ativos financeiros somente em nome do órgão partidário que tenha contraído a dívida executada ou que tenha dado causa à violação de direito ou ao dano, ao qual cabe exclusivamente a responsabilidade pelos atos praticados, na forma da lei”.

tese era de que o art. 854 do atual Código de Processo Civil, por constituir norma mais moderna e tratar da mesma matéria, teria revogado o art. 185-A.

Porém, em face do princípio da especialidade para se resolver o conflito aparente de normas e da própria exigência de lei complementar para regular as matérias do Código Tributário Nacional, essa não nos parece a melhor tese.

O fato é que nem as medidas voltadas a tornar o processo de execução célere e efetivo, seja em face dos entraves da própria lei, seja em face da leitura jurisprudencial que dela se faz, conseguem atingir seus objetivos: execução simples, rápida e eficaz. Sendo assim, sem qualquer outra opção de procedimento legal para ingressar na propriedade do devedor, com o fito de fazê-lo pagar o tributo devido, nada mais resta ao Poder Judiciário e à própria Fazenda Nacional, a não ser aguardarem o decurso do tempo, para que a ação de execução seja atingida pela prescrição.

E, ao contrário daquele que cumpre com o seu dever de cidadão de pagar os tributos devidos, é exatamente com esse desenrolar “inútil” do processo que conta o contribuinte que pretende não quitar seus débitos: com as limitações administrativas e jurídicas da Fazenda Pública e com a interpretação “hipergarantista” que os Tribunais têm dado ao direito de propriedade do contribuinte, em detrimento do seu dever legal. E o sistema os coloca em pé de desigualdade, embora, muitas vezes, com dívidas iguais.

O processo de execução fiscal, muitas vezes, torna-se um verdadeiro “jogo de empurra”, de “gato e rato”, sem perspectiva de se chegar a qualquer lugar, e apenas satisfaz devedores contumazes e que, já inseridos no sistema há muito tempo, sabem como o processo pode “não funcionar”; não à toa, pessoas jurídicas, especialmente micro e pequenas empresas – que possuem comumente débitos de menor valor – trocam suas denominações ou razões sociais e seguem com suas atividades.

Todo isso, nada mais faz do que desacreditar a Administração Pública Tributária e o Poder Judiciário.

Talvez, também atento a isso o legislador, com amparo nos valores norteadores do atual diploma processual civil, como acesso a uma ordem jurídica justa, da duração razoável do processo, da boa-fé, de sua solução amigável dos conflitos e da devida colaboração das partes para tanto, foi promulgada a Lei n. 13.899/2020, com a função de regulamentar o art. 156, III, do CTN, que prevê a transação tributária como forma de extinção do crédito tributário. Ao crédito de menor valor, a referida lei conferiu tratamento relativamente especial, conforme os arts. 23 ao 27, o que demonstra uma preocupação do legislador em também realizar esses recursos.

O processo deve atingir os seus escopos de realização de justiça, pacificação social e efetividade na entrega do bem da vida àquele que possui o direito – inclusive o próprio Estado. A partir do momento em que não consegue atingir qualquer desses objetivos, é preciso se repensar os meios e o próprio sistema.

O processo de cobrança das receitas do Estado não pode ter sua importância subestimada; o Estado deve, em regra, realizar suas receitas, e o executivo fiscal deve ser o mais efetivo possível, na recuperação de todas as receitas tributárias, não amparadas por dispensa legal de sua realização.

A solução de um problema nunca será “empurrá-lo para debaixo do tapete”, sob argumento, em sua inteireza, estranho ao sistema jurídico; a comunicação, sim, faz-se necessária e é inevitável nos dias atuais; a sobreposição de um sistema ao outro, não.⁷⁷

2.2 O argumento econômico-financeiro X o argumento jurídico

Cobrar judicialmente uma dívida não é tarefa das mais simples e baratas. Conforme visto, só o custo, em média, de uma execução fiscal à União, passa da ordem de cinco salários mínimos atuais.⁷⁸

Vale o registro, ainda, de que, nos casos de assistência judiciária gratuita, nos termos do art. 5º, LXXIV, da Constituição Federal e, especialmente, dos arts. 98 e 99 do Código de Processo Civil brasileiro,⁷⁹ o processo ainda sai mais caro para o Estado, pois

⁷⁷ VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e justiça em Niklas Luhmann**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2015, p. 96-107.

⁷⁸ Lei n. 14.013/2020, art. 2º, *caput*: “O salário mínimo atual é de R\$ 1.045,00 (mil e quarenta e cinco reais)”.

⁷⁹ “Art. 5º (...) LXXIV – o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos; (...)”

Da Gratuidade da Justiça

Art. 98. A pessoa natural ou jurídica, brasileira ou estrangeira, com insuficiência de recursos para pagar as custas, as despesas processuais e os honorários advocatícios tem direito à gratuidade da justiça, na forma da lei.

§ 1º A gratuidade da justiça compreende:

I - as taxas ou as custas judiciais;

II - os selos postais;

III - as despesas com publicação na imprensa oficial, dispensando-se a publicação em outros meios;

IV - a indenização devida à testemunha que, quando empregada, receberá do empregador salário integral, como se em serviço estivesse;

V - as despesas com a realização de exame de código genético - DNA e de outros exames considerados essenciais;

VI - os honorários do advogado e do perito e a remuneração do intérprete ou do tradutor nomeado para apresentação de versão em português de documento redigido em língua estrangeira;

VII - o custo com a elaboração de memória de cálculo, quando exigida para instauração da execução;

é ele quem paga o advogado do executado, por meio do órgão da Defensoria Pública, no caso, da União.

Segundo dados colhidos no *site* do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, conforme relatório Justiça em Número do ano de 2019, a média de tramitação, ou seja, de duração de um processo judicial de execução na Justiça Federal, atualmente é de 8 (oito) anos e 1 (um) mês.⁸⁰ E a espera também é um fator a ser considerado no que diz respeito ao custo

VIII - os depósitos previstos em lei para interposição de recurso, para propositura de ação e para a prática de outros atos processuais inerentes ao exercício da ampla defesa e do contraditório;

IX - os emolumentos devidos a notários ou registradores em decorrência da prática de registro, averbação ou qualquer outro ato notarial necessário à efetivação de decisão judicial ou à continuidade de processo judicial no qual o benefício tenha sido concedido.

§ 2º A concessão de gratuidade não afasta a responsabilidade do beneficiário pelas despesas processuais e pelos honorários advocatícios decorrentes de sua sucumbência.

§ 3º Vencido o beneficiário, as obrigações decorrentes de sua sucumbência ficarão sob condição suspensiva de exigibilidade e somente poderão ser executadas se, nos 5 (cinco) anos subsequentes ao trânsito em julgado da decisão que as certificou, o credor demonstrar que deixou de existir a situação de insuficiência de recursos que justificou a concessão de gratuidade, extinguindo-se, passado esse prazo, tais obrigações do beneficiário.

§ 4º A concessão de gratuidade não afasta o dever de o beneficiário pagar, ao final, as multas processuais que lhe sejam impostas.

§ 5º A gratuidade poderá ser concedida em relação a algum ou a todos os atos processuais, ou consistir na redução percentual de despesas processuais que o beneficiário tiver de adiantar no curso do procedimento.

§ 6º Conforme o caso, o juiz poderá conceder direito ao parcelamento de despesas processuais que o beneficiário tiver de adiantar no curso do procedimento.

§ 7º Aplica-se o disposto no art. 95, §§ 3º a 5º, ao custeio dos emolumentos previstos no § 1º, inciso IX, do presente artigo, observada a tabela e as condições da lei estadual ou distrital respectiva.

§ 8º Na hipótese do § 1º, inciso IX, havendo dúvida fundada quanto ao preenchimento atual dos pressupostos para a concessão de gratuidade, o notário ou registrador, após praticar o ato, pode requerer, ao juízo competente para decidir questões notariais ou registrares, a revogação total ou parcial do benefício ou a sua substituição pelo parcelamento de que trata o § 6º deste artigo, caso em que o beneficiário será citado para, em 15 (quinze) dias, manifestar-se sobre esse requerimento.

Art. 99. O pedido de gratuidade da justiça pode ser formulado na petição inicial, na contestação, na petição para ingresso de terceiro no processo ou em recurso.

§ 1º Se superveniente à primeira manifestação da parte na instância, o pedido poderá ser formulado por petição simples, nos autos do próprio processo, e não suspenderá seu curso.

§ 2º O juiz somente poderá indeferir o pedido se houver nos autos elementos que evidenciem a falta dos pressupostos legais para a concessão de gratuidade, devendo, antes de indeferir o pedido, determinar à parte a comprovação do preenchimento dos referidos pressupostos.

§ 3º Presume-se verdadeira a alegação de insuficiência deduzida exclusivamente por pessoa natural.

§ 4º A assistência do requerente por advogado particular não impede a concessão de gratuidade da justiça.

§ 5º Na hipótese do § 4º, o recurso que verse exclusivamente sobre valor de honorários de sucumbência fixados em favor do advogado de beneficiário estará sujeito a preparo, salvo se o próprio advogado demonstrar que tem direito à gratuidade.

§ 6º O direito à gratuidade da justiça é pessoal, não se estendendo a litisconsorte ou a sucessor do beneficiário, salvo requerimento e deferimento expressos.

§ 7º Requerida a concessão de gratuidade da justiça em recurso, o recorrente estará dispensado de comprovar o recolhimento do preparo, incumbindo ao relator, neste caso, apreciar o requerimento e, se indeferi-lo, fixar prazo para realização do recolhimento”.

⁸⁰ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**. Brasília, 2019.

do processo, uma vez que o ativo “tempo” é um dos mais caros e absolutamente irrepentível.

De fato, o processo judicial é evidentemente caro para o Estado.

Diante desse cenário, embora a União goze de isenção⁸¹ para propositura de suas ações de cobrança de seus créditos tributários (Execução Fiscal), em nada o quadro melhora no que se refere aos custos do referido processo judicial, visto que, ao fim, estar-se-á a “gastar” duas vezes: pelo fato de precisar agir e de o meio de ação ser custeado pelos seus cofres. Tanto a Procuradoria da Fazenda Nacional quanto o Poder Judiciário Federal são custeados pelos seus cofres.

Aliem-se isso o fato de que os recursos estatais são escassos, sejam de ordem material ou pessoal, e a existência de princípio constitucional explícito, a ser cumprido pela Administração Fazendária em sua atuação, qual seja, o da eficiência, contido no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988.⁸²

O princípio da eficiência ou da boa administração, na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, citando Guido Falzone, trata-se de

(...) desenvolver a atividade administrativa ‘do modo mais congruente, mais oportuno e mais adequado aos fins a serem alcançados, graças à escolha dos meios e da ocasião de utilizá-los, concebíveis como os mais idôneos para tanto.’⁸³

Não nos parece difícil chegar à conclusão de que, dentro da ideia de eficiência administrativa, encontra-se a de economicidade; obviamente, o emprego de menos

⁸¹ Lei n. 9.289, de 4 de julho de 1996.

“Art. 1º As custas devidas à União, na Justiça Federal de primeiro e segundo grau, são cobradas de acordo com as normas estabelecidas nesta Lei.

(...)

Art. 4º São isentos de pagamento de custas:

I - a União, os Estados, os Municípios, os Territórios Federais, o Distrito Federal e as respectivas autarquias e fundações;

II - os que provarem insuficiência de recursos e os beneficiários da assistência judiciária gratuita;

III - o Ministério Público;

IV - os autores nas ações populares, nas ações civis públicas e nas ações coletivas de que trata o Código de Defesa do Consumidor, ressalvada a hipótese de litigância de má-fé.

Parágrafo único. A isenção prevista neste artigo não alcança as entidades fiscalizadoras do exercício profissional, nem exime as pessoas jurídicas referidas no inciso I da obrigação de reembolsar as despesas judiciais feitas pela parte vencedora”.

⁸² “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:” (...)

⁸³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 122

recursos e a obtenção de melhores resultados estão subjacentes a qualquer sistema que se veja diante da escassez dos meios de realização de seus objetivos.

No que se refere à Administração Pública, não poderia ser diferente; tanto assim, que a própria Constituição Federal elege, como um dos parâmetros de aferição pelo controle externo, no exercício de sua missão fiscalizatória, a necessidade de se verificar a economicidade da sua atuação.⁸⁴

Alcançar a economicidade no exercício de suas tarefas, especialmente as de natureza tributária, sem descuidar, obviamente, do determinado pela Constituição, tem feito o Estado, especialmente em âmbito de realização da receita tributária, fazer algumas escolhas econômicas, em detrimento das jurídicas; porém, aqui adiantamos, talvez essas opções não encontrem devido amparo na Constituição Federal e no próprio arcabouço legal atual, especialmente na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para clareza nas ideias, façamos uma breve incursão sobre a Economia e sua relação com o Direito, na medida em que a Economia é a ciência que cumpre a missão de administrar a escassez, inclusive a do Estado, limitadora de sua atuação.

A Economia é uma ciência social que se propõe a administrar os recursos – sempre escassos –, diante das necessidades humanas – sempre ilimitadas, o que pode ser verificado no estágio atual da própria tecnologia: antes, bastava-nos um telefone em nossas residências; hoje, é necessário um na palma de nossas mãos.

Conforme nos ensina Fábio Nusdeo, a etimologia da palavra “economia” vem do grego *oikos(oikia)* + *nomos*, sendo *oikos* “casa”, e *nomos* norma, ou normatização.⁸⁵ Portanto, “economia” seria “casa normatizada”, o que, ao fim, traduz-se na sua íntima relação com o Direito.

A relação da Economia com o Direito se justifica exatamente na necessidade de esse último atuar sobre duas frentes: primeiro, regular o interesse sobre os bens, ante sua escassez, e servir como meio de “contenção de tensões”; segundo, dar limites à Economia em sua atuação, no intuito de assegurar valores caros, humana e constitucionalmente consagrados, como a dignidade da pessoa humana; exemplo disso é a proibição, contida

⁸⁴ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

⁸⁵ NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016, p. 29.

no Código Civil brasileiro, de se comercializar órgãos humanos.⁸⁶ Em que pese ser uma ciência social voltada ao âmbito privado, a Economia não tem como não sofrer os filtros da Constituição, em face da eficácia horizontal dos direitos fundamentais por ela consagrados.⁸⁷

No que se refere à influência da Economia no Direito, por ser aquela uma ciência que se preocupa com resultados, o que é estranho ao Direito, que se preocupa com o dever-ser posto pela norma jurídica, há quem despreze totalmente o argumento econômico para a tomada da decisão jurídica, pois essa deve obediência, exclusivamente, ao sistema jurídico proposto pela Constituição; por pior que seja o resultado economicamente obtido em face da decisão judicial, não há que se flexibilizar a lei para a obtenção de um resultado, do ponto de vista econômico, melhor.⁸⁸

⁸⁶ “Art. 13. Salvo por exigência médica, é defeso o ato de disposição do próprio corpo, quando importar diminuição permanente da integridade física, ou contrariar os bons costumes.

Parágrafo único. O ato previsto neste artigo será admitido para fins de transplante, na forma estabelecida em lei especial.

Art. 14. É válida, com objetivo científico, ou altruístico, a disposição gratuita do próprio corpo, no todo ou em parte, para depois da morte.

Parágrafo único. O ato de disposição pode ser livremente revogado a qualquer tempo”.

⁸⁷ SARMENTO, Daniel. A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais: o debate teórico e a jurisprudência do STF. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. **Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 741-768.

⁸⁸ Situação interessante e exemplar do aqui afirmado se deu no julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, da Medida Provisória n. 2.152-2, de 1º de junho de 2001, durante a crise de abastecimento de energia elétrica. Os Ministros, basicamente, debatiam acerca do resultado econômico da decisão a ser tomada, em face de duas previsões contidas na referida Medida Provisória: a possibilidade de cobrança de sobretarifa dos usuários de energia elétrica que não cumprissem sua meta de consumo e a constitucionalidade do corte de fornecimento, em casos de descumprimento reiterado da meta. As medidas foram declaradas constitucionais pela Corte Suprema brasileira. O então Ministro Néri da Silveira e o então presidente do STF, Ministro Marco Aurélio, que declaravam a inconstitucionalidade de plano da Medida Provisória, abordavam em suas argumentações, além dos direitos fundamentais dos cidadãos, o que seria um fundamento legítimo ou não para se decidir judicialmente, e o mero resultado econômico não seria um deles. Ambos ficaram vencidos: “AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA n. 2.152-2, DE 1º DE JUNHO DE 2001, E POSTERIORES REEDIÇÕES. ARTIGOS 14 A 18. GESTÃO DA CRISE DE ENERGIA ELÉTRICA. FIXAÇÃO DE METAS DE CONSUMO E DE UM REGIME ESPECIAL DE TARIFICAÇÃO. 1. O valor arrecadado como tarifa especial ou sobretarifa imposta ao consumo de energia elétrica acima das metas estabelecidas pela Medida Provisória em exame será utilizado para custear despesas adicionais, decorrentes da implementação do próprio plano de racionamento, além de beneficiar os consumidores mais poupadores, que serão merecedores de bônus. Este acréscimo não descaracteriza a tarifa como tal, tratando-se de um mecanismo que permite a continuidade da prestação do serviço, com a captação de recursos que têm como destinatários os fornecedores/concessionários do serviço. Implementação, em momento de escassez da oferta de serviço, de política tarifária, por meio de regras com força de lei, conforme previsto no artigo 175, III da Constituição Federal.

2. Atendimento aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, tendo em vista a preocupação com os direitos dos consumidores em geral, na adoção de medidas que permitam que todos continuem a utilizar-se, moderadamente, de uma energia que se apresenta incontestavelmente escassa.

3. Reconhecimento da necessidade de imposição de medidas como a suspensão do fornecimento de energia elétrica aos consumidores que se mostrarem insensíveis à necessidade do exercício da solidariedade social mínima, assegurada a notificação prévia (art. 14, § 4º, II) e a apreciação de casos excepcionais (art. 15, §5º).

4. Ação declaratória de constitucionalidade cujo pedido se julga procedente”.

Não se está aqui a dizer que o Direito é uma ciência autônoma e que deve se desvencilhar dos saberes de todas as outras. Decisões judiciais e escolhas jurídicas da própria Administração podem ser também pragmáticas. Mas a questão que suscitamos é: pode a legalidade – e mais, a constitucionalidade – de uma decisão ser preterida em face do absoluto critério econômico? E mais, pode a eficiência, que é um princípio constitucional a ser realizado pela administração em sua atuação, derogar absolutamente outro, qual seja, o dever constitucional de pagar tributos, em face do custo da atuação estatal, quando esse – o custo – não dá sentido e justifica uma questão jurídica?

Não seria o caso de o administrador – ou legislador – chegar a uma construção eficiente sim, mas também juridicamente aceita acerca do problema da recuperação de receitas públicas de menores valores? E não simplesmente, em face de uma escolha econômica, desprezar a recuperação dessas receitas, amparado em um princípio sequer unânime, como é o da praticidade, que, se por um lado se presume a solução mais eficaz, por outro, onera e desiguala situações entre contribuintes que se encontram em uma posição jurídica de igualdade?

E essa discussão não nos parece irrelevante, porquanto se traduz no cumprimento da norma constitucional que determina que todos devem pagar seus tributos, como cidadãos que são do Estado, na medida de suas capacidades contributivas e nos termos da lei.

Por maior que seja o custo financeiro de um processo judicial, não pode o Poder Público olvidar de realizar suas receitas sem ao menos buscar opções de recuperação; de outro lado, também é forçoso reconhecer que ao pequeno devedor tributário não pode ser dispensado o mesmo tratamento executivo dado àquele que tem grandes débitos com a Fazenda Pública, o chamado “grande devedor”.⁸⁹

Vale o registro de que, conforme relatório “PGFN em números de 2019”,⁹⁰ referente aos dados do exercício de 2018, os chamados “Grandes Devedores” representam apenas 1% (um por cento) dos devedores da União, totalizando uma dívida de R\$ 1.368.738.446.473,02 (um trilhão, trezentos e sessenta e oito bilhões, setecentos e trinta e oito milhões, quatrocentos e quarenta e seis mil, quatrocentos e setenta e três reais e

⁸⁹ A própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconhece essa situação de desigualdade e, na maioria de suas unidades em estados da federação, há um setor especializado na cobrança dos seus maiores ativos, chamada de “Núcleo de Grandes Devedores”.

⁹⁰ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2019**. Brasília 2014. Disponível em: <https://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 5 jun. 2020.

dois centavos). Registre-se que os demais devedores totalizam uma dívida de R\$ 827.952.459.663,87 (oitocentos e vinte e sete bilhões, novecentos e cinquenta e dois milhões, quatrocentos e cinquenta e nove mil, seiscentos e sessenta e três reais e oitenta e sete centavos).

O mesmo relatório, contendo os dados referentes ao exercício de 2019, não destoava da realidade anterior.

Segundo o relatório “PGFN em número 2020”,⁹¹ os “Grandes Devedores” são ainda menos que 1% do total de contribuintes em débito com a Fazenda Federal, totalizando um valor de R\$ 1.624.970.314.889,40 (um trilhão, seiscentos e vinte e quatro bilhões, novecentos e setenta milhões, trezentos e quatorze mil, oitocentos e oitenta e nove reais e quarenta centavos), contra R\$ 811.072.583.297,06 (oitocentos e onze bilhões, 72 milhões, quinhentos e oitenta e três mil, duzentos e noventa e sete reais e seis centavos). Nesse segundo montante é que estão inseridas as dívidas de pequeno valor, as que, em face dos entraves processuais legais e antiquados da LEF, redundaram na opção de não se cobrar.

Inclusive, dentro do mesmo relatório, é assinalado, como uma das principais políticas de atuação na gestão da dívida ativa, o arquivamento de mais de 200 mil processos de execução fiscal *sem potencial de recuperação relevante*:

A PGFN solicitou o arquivamento de mais de 200 mil *execuções fiscais não garantidas* em 2019, focando sua atuação judicial nos devedores com maior potencial de recuperação. A quantidade de processos arquivados já ultrapassa 1,6 milhão. Além de contribuir para desafogar o Poder Judiciário, como *resultado desta estratégia* o valor recuperado com a execução forçada passou de R\$ 6 bilhões, em 2018, para R\$ 7,1 bilhões no ano passado. (grifo nosso)

Com base nos dados apresentados, vale a observação de que o Estado, no caso a União, por uma escolha econômica que lhe parece a mais viável e eficiente, além de desincumbir o cidadão que deve pagar tributo de seu dever – o que, por si só, gera uma situação de desigualdade a ser coibida –, pode criar um outro cenário de desigualdade, por meio de um desajuste no mercado, no âmbito da concorrência, visto que o contribuinte – como um microempresário, por exemplo – que cumpre suas obrigações tributárias estará sempre em posição de desvantagem em relação àquele seu concorrente direto que não

⁹¹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2020**. Brasília 2020. Disponível em: <https://www.pgfn.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 5 jun. 2020.

cumpra com essas obrigações e confie na ineficiência estatal na cobrança dos tributos devidos.

Conforme visto, o dado aponta que a política adotada contribuiu para o incremento na recuperação de valores, passando de R\$ 6 bilhões, em 2018, para R\$ 7,1 bilhões, em 2019. Embora o desafogamento do Poder Judiciário seja um fato, não resta claro, no mencionado relatório, que essa escolha, por si só e diretamente, seja a causa da majoração na arrecadação.

Ora, várias outras razões podem justificar a rubrica maior, como mais leilões realizados e exitosos; processos judiciais findos e rendas convertidas, uma vez que essas só são computadas como receitas públicas quando os depósitos judiciais são convertidos em renda e, assim, a receita torna-se definitiva; e, como habitual, a mera cobrança realizada ao contribuinte e o pronto pagamento ou parcelamento da dívida assim feito por ele.

Ainda, cremos que as razões apresentadas pelo Estado – *sem potencial de recuperação relevante e execuções fiscais não garantidas* – são exatamente o ponto de partida não para se dispensar o cumprimento da obrigação tributária, mas para os fundamentos práticos da vida, que ensejam uma reflexão e a busca por alternativas viáveis e condizentes à solução do problema, como um conjunto de regras diversas para determinada alçada de dívida tributária, inclusive com maiores flexibilizações no que se refere à possibilidade de acordos judiciais e extrajudiciais, via de solução tão celebrada nos últimos anos e tratada com a devida importância pelo atual Código de Processo Civil brasileiro.

De fato, o tempo, os bens, as pessoas são materiais escassos na Administração pública; as necessidades dos administrados, que implicam obrigações a serem atendidas pelo Estado, são inúmeras e infinitas. Esta é a regra básica de ouro da ciência econômica e da qual não há como fugir: o Estado tenta fazer cumprir suas obrigações de ordem constitucional em face de direitos de mesma natureza deferidos ao indivíduo.

O que nos parece importante ter em mente é que esse mesmo indivíduo, e cada um deles, precisa, a todo tempo, ser tratado com a seriedade que as regras legais também lhe obrigam, ainda que por vias excepcionais, em face de circunstâncias também excepcionais. Pagar tributos é um dever de cidadania.

O que não nos parece jurídico, correto e, especialmente, constitucional, é o Estado, sob um argumento meramente econômico e facilmente contornável por meio de uma análise honesta das normas jurídicas postas e de sua ineficiência frente a cobranças de

menores valores, simplesmente dispensá-los, menos ainda, por meio de atos normativos de controversa legalidade e amparo no sistema, como nos parece a Portaria de n. 75 do então Ministério da Fazenda e hoje, Ministério da Economia.

2.3 A Portaria n. 75/2012 do Ministério da Fazenda – ilegalidade e descumprimento da isonomia tributária

Antes de tratarmos diretamente da Portaria n. 75/2012 do Ministério da Fazenda, algumas considerações legais e teóricas se mostram necessárias. Prudente lembrar que estamos a trabalhar com dois recortes: o crédito de natureza tributária e apenas aqueles cujo sujeito ativo da relação jurídico-tributária seja a União.

Pois bem. O Código Tributário Nacional,⁹² lei originariamente ordinária, recepcionada, porém, com *status* de lei complementar pela Constituição Federal de 1946, mantido esse pela Constituição Federal de 1988, por ordem do art. 146, III, assim preceitua, em seu art. 3º, quando da definição de tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.** (grifo nosso)

Conforme essa previsão legal, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, outra postura não pode ser adotada pela autoridade incumbida de constituir o crédito tributário, senão a de cobrá-lo.

Ainda, além de praticar o ato de lançar o tributo, sua atuação deve ser pautada em total obediência à lei. Ou seja, não lhe cabe atuar com discricionariedade, nem quanto ao fazer, nem quanto ao como fazer. Sua atuação é totalmente vinculada à lei. O art. 3º do CTN, em suma, sujeita, de início, não apenas o contribuinte, mas também o próprio ente federativo – uma vez instituído o tributo de sua competência – a arrecadá-lo, em face do dever fundamental do cidadão de participar das despesas públicas.

O art. 156 do mesmo diploma legal, entretanto, especificamente no que se refere às situações que tornam extinto o crédito tributário, autoriza que o Estado, por meio de previsão legal, perdoe a dívida tributária (inciso IV).

⁹² Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Tratando especificamente do tema no que se refere aos créditos de natureza tributária, o art. 172, III, do CTN, autoriza que a autoridade administrativa perdoe a dívida tributária do contribuinte em face da diminuta importância desta. Na esfera Federal, previsão legal que se vale da referida norma é a contida no art. 18, § 1º, da Lei n. 10.522/2002, que dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais (CADIN):

Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

(...)

§ 1º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a **R\$ 100,00 (cem reais)**.

A referida previsão, de fato, encontra amparo legal na legislação tributária e, objetivamente, no princípio da razoabilidade, um dos nortes de atuação da Administração, haja vista ser evidente que os custos de cobrança de uma dívida de natureza tributária pelo Estado, pelo processo de cobrança atual, suplantam o valor de R\$ 100,00 e não se mostra racional o ajuizamento de uma execução fiscal no intuito de cobrar débitos desse montante.

Ainda que se trate, como defendemos, de um dever fundamental de pagar tributo, temos que, assim como nenhum direito fundamental é absoluto, nenhum dever deve ser assim considerado; o credor não pode se ver prejudicado pelo direito que detém. No caso, ser mais onerado, em nítido prejuízo ao interesse público, para cobrar um crédito tributário que, verdadeiramente, pelo valor ínfimo, não justifica o esforço administrativo e judicial.

O valor insignificante do crédito tributário, no caso, assim como ocorre no Direito Penal, justifica o acolhimento do perdão, que, como determina o Código Tributário, deve estar previsto em lei e com seus limites determinados, em respeito aos próprios limites mínimos de tributação do Estado Fiscal, conforme já visto, e no que diz respeito ao sistema posto, ao art. 150, § 6º, da Constituição e no Código Tributário Nacional, além do art. 172, III, já mencionado, conforme os dispositivos 108, § 2º e 111, “I”, do CTN.

Portanto, soa-nos acertada a escolha do legislador de sequer inscrever o crédito em dívida ativa, cujo valor não exceda R\$ 100,00, na medida em que o valor não justifica os esforços da Fazenda em realizá-lo, especialmente depois do exposto acerca do trâmite executivo fiscal. Também encontra total amparo no art. 14, § 3º, II, da Lei Complementar

n. 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal.⁹³ Encontram-se atendidos, ainda, os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da isonomia, traduzido na própria capacidade contributiva de cada cidadão.

Por fim, econômica e financeiramente falando, trata-se, atualmente, de montante aquém de 10% (dez por cento) do salário mínimo vigente, o que, por si só, evidencia a insignificância do valor. De fato, seria um esforço financeiro e econômico injustificável à União, muito menos pela possibilidade de recuperação do recurso, mas até mais pela viabilidade econômica dos cofres públicos, cobrar, individualmente, cada contribuinte do valor devido, até a referida alçada.

Especificamente quanto à Portaria n. 75 do Ministério da Economia, é preciso se atentar que se trata de ato normativo de natureza infralegal. E nos parece evidente que sofre de ilegalidade no seu conteúdo.

A Constituição, art. 150, § 6º, o Código Tributário Nacional, art. 172,⁹⁴ e a própria Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 14, § 3º, II, exigem a edição de lei, ato normativo diretamente extraído da CF/88, nos termos das espécies contidas no art. 59, II e III, para dispensa de receita tributária. Previsto em lei o referido valor, ou seja, uma vez eleito pelo legislador, como nos parece ter sido o caso, não há que se falar em norma infralegal a ampliá-lo: o teto previsto em lei veda uma verdadeira “carta branca” ao administrador, para utilização ao seu bel-prazer e interesse, que, como público, notório e verificável na história de nosso país, nem sempre é dos mais louváveis.

Uma vez previsto o valor e havendo delegação legal para tanto, pode a autoridade administrativa, nos termos do art. 172, III, CTN, perdoar os débitos fiscais até o referido montante, visto que o valor diminuto do débito deve ter previsão legal, em respeito à

⁹³ “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

(...)

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”.

⁹⁴ “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155”.

legalidade que norteia a relação tributária e à própria necessidade de realização de receita mínima do Estado Fiscal.

Assim, o teto de remissão tributária deve ser estabelecido em lei e não em ato infralegal, como, no caso, a Portaria de n. 75 do Ministério da Economia.

A Portaria de n. 75, de 22 de março de 2012, do Ministério da Economia, traz, em seu art. 1º, I e II, previsão legal de situações em que o crédito tributário da União tem sua inscrição ou execução dispensadas – e receitas, assim, renunciadas – pela norma. Vejamos:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o parágrafo único, inciso II, do art. 87 da Constituição da República Federativa do Brasil e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569, de 8 de agosto de 1977; no parágrafo único do art. 65 da Lei n. 7.799, de 10 de julho de 1989; no § 1º do art. 18 da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002; no art. 68 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e no art. 54 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, resolve:

Art. 1º Determinar:

I - a não 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 (mil reais); e

II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). (grifos nossos)

Antes de adentrarmos nos valores em si, as motivações administrativas para a edição da referida Portaria são os dispositivos legais:

Decreto-Lei n. 1.569/1977

Art. 5º Sem prejuízo da incidência da atualização monetária e dos juros de mora, bem como da exigência da prova de quitação para com a Fazenda Nacional, **o Ministro da Fazenda poderá determinar a não inscrição como Dívida Ativa da União ou a sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexecuibilidade e de reduzido valor.**

Lei n. 7.799/89

Art. 65. No caso de lançamento de ofício, a base de cálculo, o imposto, as contribuições arrecadadas pela União e os acréscimos legais poderão ser expressos em BTN Fiscal.

Parágrafo único. O Ministro da Fazenda poderá dispensar a constituição de créditos tributários, a inscrição ou ajuizamento, bem assim determinar o cancelamento de débito de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, observados os critérios de custos de administração e cobrança.

Lei n. 8.212/91

Art. 54. Os órgãos competentes estabelecerão critério para a dispensa de constituição ou exigência de crédito de valor inferior ao custo dessa medida.

Lei n. 9.430/96

Art. 68. É vedada a utilização de Documento de Arrecadação de Receitas Federais para o pagamento de tributos e contribuições de valor inferior a R\$ 10,00 (dez reais).

§ 1º O imposto ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, arrecadado sob um determinado código de receita, que, no período de apuração, resultar inferior a R\$ 10,00 (dez reais), deverá ser adicionado ao imposto ou contribuição de mesmo código, correspondente aos períodos subseqüentes, até que o total seja igual ou superior a R\$ 10,00 (dez reais), quando, então, será pago ou recolhido no prazo estabelecido na legislação para este último período de apuração.

§ 2º O critério a que se refere o parágrafo anterior aplica-se, também, ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários - IOF.

e

Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

(...)

§ 1º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a **R\$ 100,00 (cem reais)**.

De partida, duas observações: (I) com exceção do contido no art. 18, § 1º, da Lei n. 10.522/2002, nenhuma das previsões legais acima apresenta teto a ser observado para edição da referida portaria; (II) com exceção do art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569/1977, norma anterior à Constituição Federal de 1988 e editada sob a Carta Constitucional de 1967, todos os demais dispositivos tiveram sua promulgação sob a égide da Constituição Federal de 1988.

Das normas apresentadas para justificar a edição da portaria mencionada, a única que poderia lhe legitimar seria a norma contida no art. 54 da Lei. n. 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui seu Plano de Custeio por meio de contribuições sociais, cuja natureza jurídica é tributária.

Não obstante, temos que a referida norma, quando atribui aos órgãos competentes a decisão de dispensa de constituição ou exigência do crédito tributário – o que, na prática, significa uma própria remissão em face do valor diminuto do crédito –, padece de dois vícios de constitucionalidade, pela previsão contida no já mencionado art. 195, § 11, da Constituição Federal de 1988, especialmente no que se refere às contribuições sociais: (I) a ausência de teto aos valores a serem remidos; e (II) a edição de lei complementar fixando

o referido teto. Portanto, aqui nos parece aquilo que o STF tem chamado de “inconstitucionalidade chapada”.⁹⁵

Por outro lado, no que se refere às demais espécies tributárias, analisada a ordem cronológica pela qual expusemos os referidos dispositivos, fácil perceber que, com exceção do previsto no art. 68, §§ 1º e 2º, da Lei n. 9.430/1996, todos os demais tratam da mesma matéria, qual seja: a situação na qual a Fazenda Pública pode dispensar a inscrição e a cobrança do crédito tributário, ou seja, pode, na prática remi-lo, ainda que na lei não conste o verbo remir, perdoar ou dispensar—.

Uma vez que as previsões legais nas quais se ampara a Portaria de n. 75 tratam da mesma matéria, não havendo que se falar em qualquer especialidade na matéria, parece-nos que a previsão do art. 18, § 1º, da Lei n. 10.522/2002 veio revogar os dispositivos anteriores acerca da questão, passando a ser o único parâmetro para os fins que pretende.

Portanto, após a edição da Lei n. 10.522/2002, a não inscrição de débito na Dívida Ativa da União – especialmente a tributária, ante o disposto no art. 150, § 6º, da Constituição e no art. 172, III, do Código Tributário Nacional –, sujeita-se ao limite monetário de R\$ 100,00 (cem reais), tendo a Portaria n. 75 citada extrapolado os limites estabelecidos em lei, razão pela qual padece de evidente vício de legalidade.

O máximo aceitável, por ato infralegal, seria a sua correção monetária, analogicamente, aos moldes do que ocorre no art. 97, § 2º, do Código Tributário Nacional,⁹⁶ em face do fenômeno inflacionário, para que não perdesse a função para qual editada. A outra via, logicamente, seria a atuação legislativa.

Entretanto, atento a isso ou não, o legislador ordinário, recentemente, em determinação inversa – visto que ao estabelecer critérios para a transação de débitos de menor valor, determina a sua cobrança, ainda que por uma outra via de resolução do conflito, mais acessível a ambas as partes –, estabeleceu, no art. 23, I, da Lei n.

⁹⁵ Inconstitucionalidade evidente, clara, óbvia. Ver: ADI 2135 MC. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarTesauro.asp?txtPesquisaLivre=INCONSTITUCIONALIDADE%20CHAPADA>. Acesso em: 6 jul. 2020. O termo “inconstitucionalidade chapada” foi cunhado pelo ex-Ministro do STF Sepúlveda Pertence, na ADI 1.923, para caracterizar inconstitucionalidades mais que evidentes, flagrantes, claras, em relação às quais não resta qualquer dúvida quanto ao vício. A expressão passou não só a ser utilizada por outros Ministros em suas decisões, como motivou a criação de outros termos com o mesmo sentido, como “inconstitucionalidade desvairada”, conforme também dito pelo ex-Ministro Carlos Ayres Britto, na ADI 3.232.

⁹⁶ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo”.

13.899/2020, que os débitos de pequeno valor da União – a exemplo da alçada dos Juizados Especiais – seriam aqueles cujo valor não excedesse 60 salários mínimos.⁹⁷

Desta feita, parece-nos que não inscrever e não cobrar é ato que se reserva mesmo aos créditos de valor até R\$ 100,00, nos termos do art. 18, § 1º, da Lei n. 10.522/2002.

Aqui, portanto, sistematicamente, podemos expor:

- (I) de um lado, encontra-se o contribuinte que deve, em regra, honrar com sua obrigação tributária, em face da fundamentalidade desse dever, conforme CF/88;
- (II) do outro, o Estado Fiscal brasileiro, que, em regra, não dispensa suas receitas tributárias, especialmente as de impostos, porquanto essenciais à sua manutenção e aos seus fins;
- (III) entre ambos, um procedimento de executivo fiscal que não vem demonstrando eficiência, especialmente no que se refere aos débitos de menores valores, o que exige do Estado escolhas econômicas quanto à realização de suas receitas, que se afastam de critérios jurídicos e são questionáveis quanto à sua legalidade e à própria constitucionalidade, fazendo com que a Fazenda Pública se volte essencialmente aos créditos com maior capacidade de recuperação em face de seus valores e de seu dispêndio; essa escolha estatal, inclusive, pode levar a distorções na concorrência e a comportamentos abusivos por parte do contribuinte, especialmente no que se refere aos micro e pequenos empresários;
- (IV) a Portaria n. 75 contraria o limite estabelecido no art. 18, § 1º, da Lei n. 10.522/2002, mostrando-se ilegal;
- (V) não obstante, atualmente, com a promulgação da Lei n. 13.899/2020, atento ao problema, o próprio legislador cuidou de determinar opção à realização do crédito da Fazenda de menor valor, nos arts. 23 a 27 da Lei n. 13.899/2020.

A questão que se coloca, daqui para frente, é: o conteúdo da Lei n. 13.899/90 mostra-se eficiente aos anseios arrecadatórios e necessários ao Estado e ao contribuinte? Cumpre a missão amparada no art. 156, III, c.c. art. 171 do CTN?

⁹⁷ “Art. 23. Observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará:

I - o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos; (...).”

A Lei de Execuções Fiscais há tempo se mostra ineficaz para a recuperação de créditos de menores valores; e não se está aqui afirmando que se apresenta como diploma hábil e eficiente para cobrança de valores vultosos; mas é que, quanto ao débito de menor valor, a LEF se mostra especialmente ineficaz, e a verdade é que há muito seu texto clama por uma revisitação pelo legislador ou, como feito recentemente, pela criação de uma via alternativa ou até mesmo, como ocorreu com o Código de Processo Civil, por uma substituição, afinal, os tempos em que vivemos são outros, diferentes de 1980.

Assim, se a lei, muitas vezes, não se mostra apta a efetivar a referida cobrança daqueles que possuem patrimônio para tanto, o que dizer daqueles que apresentam patrimônio diminuto? O que, porém, não quer dizer, necessariamente, sem interesse de pagamento da dívida, demonstrando capacidade para tanto por um caminho negociado entre com o Estado.

O caminho da Justiça é não ser a primeira palavra, mas a última. É preciso oportunizar às partes entendimento. As obrigações tributárias não podem fugir mais disso.

É necessária a construção de uma via especial, negociada, simplificada e efetiva para o cumprimento de obrigações tributárias que, pelo seu valor, poderiam dispensar, por exemplo, a dificultosa penhora no valor total da dívida.

Creemos que ante todo exposto e, especialmente, em tempos de crise financeira e da necessidade de vias alternativas de solução de controvérsias entre Estado e cidadão, a possibilidade de acordo judicial e extrajudicial em face de débito tributário de menor valor, apesar de se tratar de patrimônio público indisponível da União, encontra amparo na Constituição Federal de 1988 e no próprio Código Tributário Nacional.

Talvez, conforme veremos, a Lei n. 13.899/2020, tenha uma das missões legislativas mais árduas – e esperadas em termos de legislação tributária – dos últimos tempos: compatibilizar o interesse público à, em regra, indisponibilidade da receita, à regra da legalidade tributária, ao dever fundamental de todo cidadão honrar com o pagamento de seus tributos e ao cumprimento dos fins a que se propõe: ser efetiva na missão de realizar toda a receita pública, inclusive a de menor valor, mostrando-se, assim, efetiva.

3 A TRANSAÇÃO JUDICIAL COMO UMA SOLUÇÃO CONSTITUCIONAL E CONDIZENTE COM OS PARÂMETROS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA ARRECADATÓRIA E DE EFETIVIDADE NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DE MENOR VALOR

3.1 A transação tributária e o sistema jurídico brasileiro: constitucionalidade e compatibilidade – Código Tributário Nacional, art. 14 da LRF e a questão da discricionariedade

A transação, como meio de autocomposição de conflitos, caracteriza-se pelas concessões mútuas realizadas pelas partes em litígio, no intuito de terminarem o conflito de interesses (lide) havido entre elas.

O atual sistema processual civil, Lei n. 13.105/2015 – Código de Processo Civil brasileiro, prestigia a solução consensual dos conflitos, conforme previsões contidas, por exemplo, nos arts. 3º, §§ 2º e 3º, 190 e 359,⁹⁸ uma vez que é via que pacifica, além da relação jurídica, o próprio ânimo das partes –pois não forja vencedores e perdedores no processo – e entrega a justiça de forma célere e menos onerosa.

No Código Civil, a transação é tratada nos arts. 840 a 850, afirmando o art. 840 que “é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.

A transação, no sentido que se quer tratar, é um ato de vontade, e as concessões mútuas, em face de direitos disponíveis, são seu traço indispensável.

⁹⁸ “Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

(...)

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

Parágrafo único. De ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade.

Art. 359. Instalada a audiência, o juiz tentará conciliar as partes, independentemente do emprego anterior de outros métodos de solução consensual de conflitos, como a mediação e a arbitragem”.

O Código Tributário Nacional trata da transação nos mesmos termos do Código Civil, como forma de terminação de conflito existente entre as partes, sendo, inclusive, forma de extinção do crédito tributário nos termos, respectivamente, dos arts. 171 e 156, III:

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.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

III - a transação;

(...) .

É cediço que a Administração Pública – da qual faz parte a administração tributária – é regida em sua atuação pelos princípios da indisponibilidade do interesse público, da supremacia desse interesse em face do interesse privado e da vinculação à lei. Em regra, em sua atuação, admitida a discricionariedade apenas legalizada e dentro dos parâmetros da referida previsão legal.⁹⁹ Ou ainda, como defendido por Gustavo Binjenbojm, não há mais que se falar em bifurcação entre atuação vinculada ou discricionária já que se trata apenas de diferentes graus de vinculação do ato a ser praticado.¹⁰⁰

Especialmente no que se refere ao crédito tributário, é intuitivo, ante a nossa exposição até o momento, que o nível de discricionariedade de sua disposição pelo administrador é nenhum, tendo em vista sua finalidade de manutenção do Estado. A própria relação tributária, a teor do art. 3º do CTN, é compulsória e, por isso, demanda atuação plenamente vinculada da parte do administrador.¹⁰¹

Ainda, a própria CF/88 impõe, como dever fundamental, o pagamento dos tributos devidos por todos, e a indisponibilidade da receita pública, especialmente a teor dos arts. 145, § 1º, 150, II e § 6º.

⁹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 69-87; p. 99-106.

¹⁰⁰ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 208

¹⁰¹ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A transação, como forma de concessão do Estado em face do contribuinte (e vice-versa), para fins da extinção do crédito tributário – o que só pode se dar, em regra e seria essa sua intenção, por meio do pagamento do tributo devido –, flexibiliza a vinculatividade da atuação do Fisco e a indisponibilidade da receita pública, em favor de otimização da arrecadação. Ainda, pressupõe disponibilidade do direito em discussão.

A verdade é que um princípio que visa resguardar o interesse público não pode ser utilizado em seu desfavor, afinal, no caso específico da tributação, melhor do que nada arrecadar é recuperar o crédito pelas vias que se mostrem mais eficientes.

A consensualidade na administração é uma realidade da qual o Direito Tributário não pode mais se esquivar.¹⁰² No que se refere especificamente à atividade fiscal, a consensualidade atende aos ditames de justiça fiscal – porquanto quando todos não pagam, os que pagam são mais onerados – e de efetividade na recuperação da receita, eixos esses que estariam aptos a justificá-la.

3.1.1 A transação tributária e a sua recepção pela Constituição Federal de 1988, bem como sua compatibilidade com o art. 3º do Código Tributário Nacional

Tendo em vista que o Código Tributário Nacional é lei anterior à Constituição Federal de 1988, mostra-se necessário verificar a constitucionalidade de seus dispositivos. A previsão de transação, conforme conceito visto acima, implica a possibilidade de as partes – uma delas a Fazenda Pública – fazerem concessões mútuas acerca do objeto da lide, no caso específico, o crédito tributário. Ante a indisponibilidade deste e a

¹⁰² Após a promulgação da Lei n. 13.129/2015, que alterou a Lei n. 9.307/1996, tanto a Administração Pública direta quanto a indireta passaram a poder utilizar a arbitragem como meio de solução de controvérsias relativas a direitos patrimoniais disponíveis, desde que de direito e respeitada a publicidade. “Art. 1º As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§ 1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§ 2º A autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações.

Art. 2º A arbitragem poderá ser de direito ou de equidade, a critério das partes.

§ 1º Poderão as partes escolher, livremente, as regras de direito que serão aplicadas na arbitragem, desde que não haja violação aos bons costumes e à ordem pública.

§ 2º Poderão, também, as partes convencionar que a arbitragem se realize com base nos princípios gerais de direito, nos usos e costumes e nas regras internacionais de comércio.

§ 3º A arbitragem que envolva a administração pública será sempre de direito e respeitará o princípio da publicidade”.

necessidade de sua realização em face do Estado Fiscal concebido pela CF/88, teria sido a transação recepcionada pela Constituição?

Eduardo Jardim¹⁰³ e Maria Helena Diniz,¹⁰⁴ com base nas premissas acima delineadas, acerca da indisponibilidade do crédito público e da própria vinculação da atuação administrativo-fiscal, defendem que não há que se falar em recepção da norma contida no art. 171 do CTN. Diniz, inclusive, afirma que a transação é incompatível com o regime jurídico tributário.¹⁰⁵

Não obstante, parece-nos que, apesar da simplicidade e da clarividência do argumento, esse não seja o mais compatível com o texto constitucional e sua realização. Embora, de fato, indisponível o crédito público, em face do seu evidente interesse para os fins públicos do Estado e sua própria sobrevivência, a transação é instituto que encontra amparo no sistema constitucional vigente.

Como já mencionado, um princípio serve para resguardar o sistema de normas e não para prejudicá-lo; não parece racional que o crédito público deixe de ser auferido, realizado, em face do respeito irrestrito à indisponibilidade do interesse público e da própria atuação vinculada da Administração.

No que se refere à indisponibilidade do crédito público pela Constituição, o art. 150, § 6º, apenas exige a edição de lei para, em suma, a renúncia de receitas tributárias, seja qual for a sua forma: isenção, subsídio, redução de base de cálculo, etc.; portanto, o crédito tributário não é absolutamente indisponível. Assim, podendo o mais – que é a renúncia total –, encontra amparo o menos – que é a renúncia parcial em determinadas situações previstas em lei.

A Constituição delega à lei complementar, no art. 146, III,¹⁰⁶ a fixação de normas gerais em matéria de legislação tributária, tarefa que vem sendo cumprida pelo CTN, que traz a previsão de transação em seu art. 171.

¹⁰³ JARDIM *et al.*, 1998, v. 2, p. 402 *apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária. Limites. Inconstitucionalidades.** Consulta UNAFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF, 20 de agosto de 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2kucDaN>. Acesso em: 15 jun. 2020.

¹⁰⁴ DINIZ, 1998, v. 4, p. 602 *apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária. Limites. Inconstitucionalidades.** Consulta UNAFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF, 20 de agosto de 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2kucDaN>. Acesso em: 15 jun. 2020.

¹⁰⁵ DINIZ, 1998, v. 4, p. 602 *apud* MACHADO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária. Limites. Inconstitucionalidades.** Consulta UNAFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF, 20 de agosto de 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2kucDaN>. Acesso em: 15 jun. 2020.

¹⁰⁶ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

A transação tributária, ainda em sede constitucional, encontra amparo no art. 5º, LXXVIII; além de se justificar em face da autocomposição, nas concessões mútuas e negociadas pelas partes, a transação entrega o resultado do processo em tempo menor, cumprindo, assim, a determinação constitucional e o direito fundamental do cidadão, no caso, o contribuinte, de ter sua situação jurídica junto ao fisco resolvida o quanto antes; receber é um direito do credor, assim como pagar é do devedor.¹⁰⁷

No que se refere à incompatibilidade da transação com a determinação contida no art. 3º do CTN, acerca da vinculação da atividade administrativa, temos que a regra contida no art. 171 não se mostra incompatível com a regra da vinculação; trata-se, no dizer de Hugo de Brito Machado, de antinomia aparente.¹⁰⁸

O art. 171 se apresenta como uma exceção à regra, na medida em que pretende, tal como o art. 3º, realizar o crédito tributário, porém por via alternativa e mantendo-se a vinculação da autoridade administrativa aos requisitos atendidos em lei, pois nesse ponto reafirma a regra da vinculação: só a lei pode facultar a realização de transação.

Portanto, plenamente recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e exceção razoável à atividade vinculada da atividade administrativa contida no art. 3º, pois mesmo a transação com alguma margem de discricionariedade ao administrador ainda é atividade totalmente vinculada à sua lei instituidora.¹⁰⁹

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)"

¹⁰⁷ Registre-se a Proposta de Emenda Constitucional 108/2015, do então Senador Vicentinho Alves, que acrescentaria o inciso LXXIX ao art. 5º da Constituição Federal de 1988, para estabelecer o emprego de meios extrajudiciais de soluções de conflitos no rol dos direitos fundamentais. O projeto foi arquivado em 2018, em face da finalização de legislatura do Senador. BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional n. 108/2015**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materiais/-/materia/122592>. Acesso em: 24 jun. 2020.

¹⁰⁸ MACHADO, H. B.; MACHADO SEGUNDO, H. B. **Transação em matéria tributária: limites, inconstitucionalidades**. Sindifisco Nacional, Brasília, DF, 20 de agosto de 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2kucDaN>. Acesso em: 10 set. 2020.

¹⁰⁹ MACHADO, 2007 *apud* PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código tributário comentados**. São Paulo: Saraiva, 18. ed. 2017, p. 1191.

3.1.2 A transação e o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal

No Direito Financeiro, a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe condições a serem observadas pelo Estado – especialmente o gestor público – em casos de renúncias fiscais. Trata-se do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;¹¹⁰ contudo, a norma não parece se contrapor ao contido no art. 171 do CTN.

O art. 14 da LRF tem como premissa constitucional o art. 163, I, da CF/88. De início, é preciso afirmar que se trata de norma voltada ao Estado – especialmente o gestor enquanto administrador –, para a administração da receita tributária, ou seja, do recurso inserido nos cofres públicos, por meio da atividade arrecadatória.

A norma visa condicionar a atuação estatal, como diz, no que se refere à concessão ou ampliação de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual ocorra renúncia de receita, nos termos do art. 150, § 6º, da CF/88. Em suma: o art. 14 foi pensado para situações em que o Estado abra mão de sua receita pública, não para expedientes que visem realizar a receita pública, ainda que por meio de concessões recíprocas por parte da Administração, pautadas em diploma legal.

Tanto assim, que os únicos incentivos fiscais que autorizam a renúncia de receita são aqueles que visem cumprir a determinação constitucional de reduzir desigualdades regionais em um país de dimensão continental, como é o caso do Brasil, conforme arts. 3º, III, e 151, I, parte final, da Constituição Federal.

¹¹⁰ “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.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”.

Esclarecendo o que constituem os referidos incentivos, Ives Gandra da Silva Martins esclarece a importância da concessão de favores fiscais dessa natureza:

Os incentivos fiscais, em princípio, são instrumentos de que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados. Implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário, mediante isenção, anistia, remissão e outras concessões permitidas legislativamente.¹¹¹

A ideia de Responsabilidade Fiscal, além de guardar pertinência com as ideias de prudência e transparência, corresponde à ideia de *accountability*, que, embora de difícil tradução para a língua portuguesa, quer dizer eficiência na gerência dos recursos públicos; eficiência essa que deve ser buscada, inclusive, na realização da receita pública tributária, quando os mecanismos ordinários não se mostram aptos a fazê-lo em situações peculiares, como a do crédito tributário de menor valor.¹¹²

Portanto, parece-nos um paradoxo dar ao dispositivo uma interpretação que, ao fim, inviabiliza aquilo que ele busca proteger, que é a própria receita pública.

Por outro lado, a renúncia de receitas para desenvolvimento regional e a transação tributária não possuem maiores semelhanças, senão exclusivamente uma, qual seja, o resultado prático da eventual redução da arrecadação tributária – eventual porquanto não apenas a obrigação principal pode ser acordada, mas também as acessórias –, tendo naturezas e finalidades bastante distintas, em face das matérias de que tratam: o art. 14 da LRF está no plano do Direito Financeiro, que trata da atividade financeira do Estado; o art. 171 do CTN está no âmbito do Direito Tributário, que trata da atividade arrecadatória de receitas tributárias, ou seja, em momento anterior àquele.

A transação consiste em modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, III, do CTN, que visa terminar litígio tributário mediante concessões das partes envolvidas na relação jurídica tributária, deixando evidente sua natureza bilateral, porém não renunciadora, do crédito tributário, pois havendo renúncia, não haveria sequer transação, acordo, ato de vontade emanado das partes.

¹¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 97.

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018, p. 124.

Portanto, não se enquadra a transação na expressão “outros benefícios”, contida no art. 14 já citado.¹¹³

As renúncias de receitas são mecanismos que produzem os mesmos efeitos das despesas públicas; a realização da receita, ainda que a menor do previsto – como ocorre com a mera inadimplência – não se enquadra na rubrica da despesa pública; logo, a realização menor de receita estimada, dentro de uma autorização legal, não se confunde com o gasto público, conforme o próprio conceito de despesa pública.¹¹⁴

Vale o registro de que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de esclarecer que a transação tributária não se confunde com favores fiscais previstos na Constituição de 1988, conforme julgado na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.405/RS.¹¹⁵

Percebe-se, portanto, que os conceitos de transação tributária e renúncia de receitas – ou outros benefícios e favores fiscais – não se confundem e, sendo assim, não podem ser tratados de forma igual. A transação tributária é modalidade de extinção do crédito tributário que visa realizá-lo; portanto, tendo em vista suas características específicas, não se trata de renúncia de receita decorrente de incentivo ou benefício fiscal de qualquer natureza que implique a incidência do art. 14 da LRF.

¹¹³ MACHADO, H. B; MACHADO SEGUNDO, H. B. **Transação em matéria tributária: limites, inconstitucionalidades**. Sindifisco Nacional, Brasília, DF, 20 de agosto de 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2kucDaN>. Acesso em: 10 set. 2017.

¹¹⁴ Conforme Ricardo Lobo Torres: “A despesa pública é a soma dos gastos realizados pelo Estado para a realização de obras e para a prestação de serviços públicos. Duas são as características principais da despesa pública: os gastos envolvem sempre dinheiro; as obras e os serviços devem ser realizados para o funcionamento da Administração Pública e para a consecução dos objetivos do Estado”. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018, p. 190.

¹¹⁵ “Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: L. estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário.

I - Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: conseqüente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário.

II - Extinção do crédito tributário: moratória e transação: implausibilidade da alegação de ofensa dos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da CF, por não se tratar de favores fiscais. (...)”. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=2405&processo=2405>. Acesso em: 9 jul. 2020.

3.1.3 A discricionariedade na transação

Os que defendem a inconstitucionalidade da transação tributária e, assim, a revogação do conteúdo do art. 156, III, do CTN, invocam a questão da discricionariedade conferida à autoridade encarregada do trato com o particular, visto que ela não se coaduna com a vinculatividade à lei que rege o sistema tributário.

A transação tributária, em menor grau, flexibiliza a indisponibilidade das receitas públicas de natureza tributária em favor de uma otimização da arrecadação; seria a concessão de certa discricionariedade o “preço” a se pagar em face de uma arrecadação mais efetiva.¹¹⁶

O art. 171 do CTN exige a edição de lei autorizativa para que a autoridade proceda à transação tributária; uma vez que a transação, conforme já visto, trata-se de expediente pelo qual se chega ao fim do litígio – ao menos essa é a exigência na seara tributária –¹¹⁷ por meio de concessões mútuas, ou seja, por meio de consenso entre as partes, é indispensável certo grau de discricionariedade àquela para que bem possa atuar e o próprio instituto cumpra com o seu papel.

A questão que se coloca é: qual o limite dessa discricionariedade? Embora o crédito tributário constitua bem patrimonial, é de natureza pública e, a princípio, indisponível, em face da indisponibilidade do interesse público em arrecadar.

Duas premissas nos parecem fundamentais para entender a possibilidade de um regime de transação no recebimento de tributos, partindo de certa discricionariedade conferida às autoridades responsáveis por arrecadá-los: a releitura do princípio da indisponibilidade do interesse público e a necessidade de o Direito Tributário não poder mais passar ileso ao comando da eficiência contido no art. 37, *caput*, da CF/88, modelo focado em resultados.

No que se refere à eficiência, é evidente que uma decisão construída por concessões entre as partes mostra-se mais célere, com menores dispêndios ao Estado e

¹¹⁶ FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do direito administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ- RFD**, n. 27, 2015.

¹¹⁷ O art. 171 do CTN fala em “determinação de litígio”, entretanto doutrina e jurisprudência são quase unânimes em asseverar que a palavra correta seria “terminação” ou se entenda “determinar” como definir, “importe em definir” o litígio.

mais eficiente na entrega do próprio objeto do litígio. Quanto à indisponibilidade do interesse público, é preciso repensá-la.¹¹⁸

O princípio da indisponibilidade do interesse público não pode, como a maioria dos princípios inseridos, explícita e implicitamente, em nosso ordenamento, ser lido de forma absoluta, que destoe do próprio interesse público que visa tutelar.

Ainda, como pontua Humberto Ávila, o princípio da supremacia do interesse público não pode ser entendido como postulado explicativo do Direito Administrativo, intangível e imanente no sistema constitucional, mas senão como todos os demais e sempre em face de uma relação entre o público e o privado, havendo que se levar em conta que, nem sempre, o interesse privado destoa do próprio interesse público, como no caso de meios alternativos de adimplemento do crédito tributário.¹¹⁹

De toda sorte, da leitura do art. 171 do CTN, é possível concluir que a lei é quem definirá os limites de atuação do administrador; assim sendo, não há que se falar em discricionariedade absoluta, em conveniência e oportunidade absolutas, mas nestas, em absoluta vinculação à lei instituidora da transação. Portanto, em menor nível de vinculação apenas.¹²⁰

Por fim, sempre haveria, nos moldes do que ocorre no Direito Penal, por meio dos Juizados Especiais Federais, a atuação judicial para fins de resguardo do interesse público e controle da discricionariedade conferida pela lei.

Eis que amparada em todo panorama jurídico acima delineado, foi editada a Medida Provisória 899/2019, que teve sua conversão no diploma de Lei de n. 13.988/2020.

¹¹⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. *In*: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

¹¹⁹ “Ele não pode conceitualmente e normativamente descrever uma relação de supremacia: se a discussão é sobre a função administrativa, não pode ‘o’ interesse público (ou os interesses públicos), sob o ângulo da atividade administrativa, ser descrito separadamente dos interesses privados”. ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. *In*: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 21.

¹²⁰ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 208.

3.2 A Lei n. 13.988/2020 como tentativa de regulamentação do art. 171 do Código Tributário Nacional

Como já firmado, a transação é instituto previsto no Código Tributário Nacional, em seu art. 156, III, como forma de extinção do crédito tributário. A prática tributária há muito se ressentia da edição de lei que atendesse ao disposto no art. 171 do mesmo diploma legal.

Pois bem. No âmbito federal, em 16 de outubro de 2019, foi editada a Medida Provisória de n. 899, convertida na Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, cuja missão foi regularizar a transação tributária prevista no art. 171 do CTN. Nos termos da exposição de motivos para edição da MP n. 899:

As alterações propostas visam suprir a ausência de regulamentação, no âmbito federal, do disposto no art. 171 do Código Tributário Nacional e de disposições que viabilizem a autocomposição em causas de natureza fiscal, contexto esse que tem, respectivamente, impedido maior efetividade da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, por um lado, e resultado em excessiva litigiosidade relacionada a controvérsias tributárias, noutra senda, com consequente aumento de custos, perda de eficiência e prejuízos à Administração Tributária Federal.¹²¹

Como já mencionado, a receita pública é um patrimônio essencial à existência e à manutenção do Estado, culminando na realização dos seus fins: o bem comum e a minimização de desigualdades. Para isso, deve ser custeada por todos, e é bem certo que, quando alguns não pagam seus tributos, alguns outros pagam por eles, o que é injusto e cria distorções em alguns setores essenciais ao Estado, como a economia.¹²²

Portanto, como já dito aqui, não pode o Estado simplesmente escolher quais tributos deve (pode) recolher ou não, devendo criar mecanismos de obtenção da receita, uma vez que os existentes não se mostrem exitosos.¹²³

¹²¹ BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Exposição de Motivos da MP n. 899/2019**. Brasília, DF, de 6 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 24 jun. 2020.

¹²² JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. O processo tributário: reflexões sobre o contencioso administrativo e o processo judicial – outros meios alternativos de cobrança. *In*: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (coord). **Novos rumos do processo tributário**: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. São Paulo: Noeses, 2020, v. I, p. 919.

¹²³ Ainda na exposição de motivos para edição da MP n. 899/2019, restou asseverado: “A transação na cobrança da dívida ativa da União acarretará redução do estoque desses créditos, limitados àqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação”.

A transação tributária também otimiza a prestação jurisdicional, reduzindo a judicialização e acarretando maior celeridade dos processos que tramitam no Poder Judiciário. Especialmente no que toca ao crédito tributário de menor valor, torna mais simples a relação jurídica e cria abertura de resolução de conflito mais condizente com o perfil do contribuinte nele envolvido.

Pois bem, passemos a analisar o referido diploma em face de nosso duplo recorte, qual seja: (1) a possibilidade de transação no âmbito da União, bem como de (2) débitos de menor valor – porquanto, conforme já dito reiteradamente, são os que, contraditoriamente, se mostram com maior dificuldade de recuperação em face do procedimento da LEF.¹²⁴ Limitar-se-á às disposições gerais da lei e aos dispositivos que se encontram no Capítulo IV da Lei n. 13.988/2020: da transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor.

3.2.1 Das disposições gerais da Lei n. 13.899/2020

O art. 1º da Lei n. 13.988/2020 já adverte que se trata de lei que incide no âmbito federal, porquanto estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas

¹²⁴ Na exposição de motivos da MP n. 899/2019, consta: “As alterações propostas visam suprir a ausência de regulamentação, no âmbito federal, do disposto no art. 171 do Código Tributário Nacional e de disposições que viabilizem a autocomposição em causas de natureza fiscal, contexto esse que tem, respectivamente, impedido maior efetividade da recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, por um lado, e resultado em excessiva litigiosidade relacionada a controvérsias tributárias, noutra senda, com conseqüente aumento de custos, perda de eficiência e prejuízos à Administração Tributária Federal”. “A transação na cobrança da dívida ativa da União acarretará redução do estoque desses créditos, limitados àqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, incrementará a arrecadação e esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida). O modelo ora proposto possui bastante similaridade com o instituto do ‘Offer in Compromise’, praticado pelo Internal Revenue Service (IRS), dos Estados Unidos da América. Em suma, *afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor e, conseqüentemente, aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal*, pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público. (...) De outro lado, conforme estudos realizados pela PGFN, os parcelamentos extraordinários, além dos seus efeitos deletérios, sequer atingem com efetividade a carteira de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, principais destinatários da proposição, que perfazem cerca de R\$ 1,4 trilhão de reais, montante superior à metade do estoque da Dívida Ativa da União. (...) A transação é instrumento de solução ou resolução, por meio adequado, de litígios tributários, trazendo consigo, muito além do viés arrecadatório, extremamente importante em cenário de crise fiscal, mas de *redução de custos e correto tratamento dos contribuintes, sejam aqueles que já não possuem capacidade de pagamento, sejam aqueles que foram autuados*, não raro, pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco. (...)”. (grifos nossos). BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Exposição de Motivos da MP n. 899/2019**. Brasília, DF, de 6 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 24 jun. 2020.

autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

É de se atentar que a transação resolutive atente a requisito constante no art. 171 do CTN, que determina que a transação deve colocar fim ao litígio, visto que deve implicar sua terminação; de fato, é exigência que trata do litígio acerca do direito material, diferenciando-se do chamado negócio jurídico processual contido no art. 190 do Código de Processo Civil, segundo o qual as partes podem acordar, em suma, atos a serem produzidos no processo, sem definir por meio de acordo o objeto da lide.

O § 1º do art. 1º afirma que a União “em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Medida Provisória, sempre que, motivadamente, entender que a medida atenda ao interesse público”. Juízo de conveniência e de oportunidade administrativa nada mais é do que o conceito de discricionariedade na atuação administrativa; logo, a decisão de celebrar acordo é discricionária à União, obedecendo, entretanto, a dois critérios previstos na própria lei: o atendimento ao interesse público e o atendimento aos limites da própria lei.

É preciso ter cuidado com a discricionariedade conferida à autoridade administrativa para celebrar a transação; discricionariedade não pode se convolar em arbitrariedade e, menos ainda, em instrumento político.

Como já dito, não cremos que a escolha discricionária, por si só, fulmine a transação de incompatibilidade com o regime jurídico tributário brasileiro, especialmente quando, ao fim, nunca haverá um total comportamento livre da parte do administrador,¹²⁵ mas menor grau de vinculação na sua atuação, em face da previsão de menores vetores de conduta previstos em lei.

Parece-nos que apenas carece o dispositivo de regulamentação para esclarecimento e fixação dos critérios de conveniência e oportunidade pelos quais a Administração está autorizada a transigir com o contribuinte, como, por exemplo, aqueles com precatórios junto à União que nunca foram executados em face de débito tributário, etc.

¹²⁵ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 208. Conferir também: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 430-437.

É importante registrar que a definição dos limites da discricionariedade para decidir se deve ou não transigir com um determinado contribuinte e com outro não, trata-se de questão de interesse público, segurança jurídica e transparência em face da própria sociedade, assim como do atendimento ao § 2º do art. 1º, que afirma que, na transação instituída pela referida lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração do processo e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

O art. 171 do CTN deixa claro que a transação servirá como instrumento de finalização de litígio, a gerar a extinção do crédito tributário.¹²⁶ Logo, não autoriza o Código que a transação seja utilizada como meio de prevenção de litígio,¹²⁷ isso assim nos parece, em face da própria atuação vinculada da administração, nos termos do art. 3º do CTN.

Logo, uma vez que estamos inseridos em uma ciência, no caso a ciência jurídica, é preciso nos valermos de interpretação técnica aos seus próprios termos. Litígio ou lide, conforme lição de Francesco Carnelutti, é o conflito de interesse entre as partes, qualificado por uma pretensão resistida de uma e pela resistência de outro interessado.¹²⁸

Partindo da referida premissa, a lide (ou litígio ou litigiosidade) nada mais é do que a situação fática que caracteriza o interesse de agir, como uma das condições da ação judicial, nos termos do art. 17 do Código de Processo Civil.¹²⁹

Portanto, parece-nos que o art. 171 do CTN, de fato, apenas autoriza a transação tributária em sede de processo judicial, para fins de terminação de litígio. No caso, ação de cobrança que tramite no Poder Judiciário, qual seja, a execução fiscal. E essa chancela judicial tem uma razão de ser.¹³⁰

Uma vez que a transação tributária envolve bens públicos indisponíveis – ainda que relativamente no caso, mas que não perdem essa natureza pela autorização legal de

¹²⁶ Como já dito, o termo “determinação” deve ser entendido como “terminação”, ou seja, finalização de controvérsia entre as partes.

¹²⁷ MACHADO, H. B.; MACHADO SEGUNDO, H. B. **Transação em matéria tributária: limites, inconstitucionalidades**. Sindifisco Nacional, Brasília, DF, 20 de agosto de 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2kucDaN>. Acesso em: 10 set. 2017.

¹²⁸ CARNELUTTI, 1936, v.1, p. 40 *apud* MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. v. 1, p. 35.

¹²⁹ “Art. 17. Para postular em juízo é necessário ter interesse e legitimidade”.

¹³⁰ Em sentido contrário, Paulo de Barros Carvalho, justifica sua posição na falta de técnica do legislador e no fato de que não haveria prejuízo ao sistema jurídico. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 579-580.

transigir acerca deles –, o interesse público a ser protegido se mostra evidente e, à semelhança do que ocorre nos Juizados Especiais Criminais, torna-se necessário o controle de legalidade do Poder Judiciário na atuação da autoridade encarregada de fazer concessões em nome do Estado.

No ponto, cremos que o art. 1º, § 4º, I, da Lei n. 13.988/2020 não encontra amparo legal no art. 171 do CTN, uma vez que assim dispõe:

Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.
 (...)
 § 4º Aplica-se o disposto nesta Lei:
 I - aos créditos tributários **não judicializados** sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;
 (...) . (grifo nosso)

Enquanto o crédito não é judicializado, não há que se falar em processo e, assim, não resta configurada a lide que autoriza, diante da resistência do contribuinte e da necessidade arrecadatória, especialmente nos débitos de menor valor, a atuação flexibilizada da administração tributária.

Assim, a autorização contida no art. 171 do CTN não contempla a seara administrativa, ante a vinculação da autoridade ao art. 3º do CTN c.c. o art. 39, § 1º, da Lei n. 4.320/64, que determina a exigibilidade – por meio do processo de execução – dos créditos da União, após vencido o prazo de pagamento, bem como a inscrição em Dívida Ativa.¹³¹ Ou seja, uma vez verificado o débito, a regra é inscrevê-lo e executá-lo, salvo norma autorizando a remissão, como já visto no art. 18, § 1º, da Lei n. 10.522/2002.

¹³¹ “Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

§ 3º - O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a

Portanto, enquanto não modificado o sistema jurídico – o que exige norma complementar para alterar o CTN –, os demais incisos do art. 1º, § 4º, da Lei n. 13.988/2020, devem ser entendidos, para que se amoldem à permissão contida no CTN, como situações nas quais os débitos das pessoas jurídicas de direito público mencionadas – União, autarquias e fundações públicas – estejam judicializados, e a transação sirva como instrumento de terminação do litígio, conforme autoriza o art. 171 do CTN.

Tanto assim, que o próprio § 5º do mesmo art. 1º remete a transação, disciplinada na Lei n. 13.988/2020, ao art. 171 do CTN e, assim, às suas condições.

O art. 2º da Lei n. 13.988 diferencia os créditos inscritos em dívida ativa em fase de contencioso judicial e administrativo (equiparando-os); e em fase de contencioso, mas de pequeno valor.¹³²

Segundo o inciso I, aqueles apenas inscritos em dívida ativa, mas que ainda não estejam em fase de contencioso – assim nos parece, uma vez que não perderia sentido o inciso II –, podem ser objeto de transação por duas vias: a da proposta individual (voltada apenas para contribuinte específico) e por adesão (voltada para todos os contribuintes que se enquadrem nas condições estabelecidas pela Fazenda Pública).

As demais situações apenas autorizam a transação por meio de adesão. Segundo o Parágrafo único do dispositivo, a transação por adesão implica aceitação, pelo devedor, de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

Como visto, o instituto da transação tem como premissa e elemento de definição o ato de conceder, ou seja, de acordo, em nome da solução do litígio. A adesão, por si só, já implica condições impostas por um em face de outrem.

Parece-nos que, tendo em vista a discussão dos limites da discricionariedade da atuação da Fazenda, em face da indisponibilidade do patrimônio público – do qual faz

partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários.

§ 4º - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-Lei n. 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-Lei n. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional”.

¹³² “Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe”.

parte a receita tributária –, o legislador preferiu se conter nos poderes atribuídos à autoridade fazendária.

A transação por adesão, para nós, mostra-se uma contradição no próprio termo; se trata-se de transação, é necessário um acordo entre as partes com concessões mútuas; e se falamos em adesão, trata-se de regras de imposição de uma parte em face de outra, não podendo se falar em acordo; não há como se falar de transação quando uma parte impõe sua vontade à outra, cabendo a esta apenas aderir aos termos impostos.

A corroborar o aqui exposto, o art. 3º expõe os compromissos que deve assumir aquele que venha a transigir com a Fazenda Pública da União, e o seu § 1º assevera que a proposta de transação deferida importa em aceitação plena e irrevogável de todas as condições estabelecidas nesta Lei e em sua regulamentação, de modo a constituir confissão irrevogável e irretroatável dos créditos abrangidos pela transação, nos termos dos arts. 389 a 395 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). A previsão legal nada mais é do que uma imposição legal, mostrando-se pouco condizente com o espírito de um acordo.

De toda sorte, a lei estabeleceu que os termos da transação por adesão são veiculados por meio de edital, a ser editado pela administração fazendária. O Ministério da Economia, à época amparado na MP n. 899/2019, lançou o Edital n. 01/2019, com propostas para adesão à transação na cobrança da dívida ativa da União.

A verdade é que o procedimento, em que pese o nome de transação, assemelha-se muito mais a outra hipótese – entre tantas – de parcelamento da dívida com a Fazenda, com a diferença de que não acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, VI, do CTN e, ao fim, não termina em definitivo o litígio, como determina o art. 171 do mesmo diploma legal, uma vez que o item 8.17 do referido edital, em seu inciso III, autoriza a retomada da cobrança do crédito em caso de rescisão da transação.

E eis uma questão importante: a transação não suspende a exigibilidade do crédito tributário, visto que não se encontra no rol taxativo do art. 151 do CTN, conforme seu art. 141, e, por sua vez, a prescrição da ação de cobrança do crédito tributário. No máximo, por um esforço interpretativo, teria o condão de interromper a prescrição, na medida em que, buscando a Fazenda para transigir, o contribuinte e devedor, estaria reconhecendo o seu débito, conforme art. 174, Parágrafo único, IV, do CTN.

A razão é muito simples: a transação, como já reiteradamente dito, foi pensada como instituto para pôr fim ao litígio; uma vez finalizado, não haveria que se pensar em

prazo prescricional, porquanto se presume resolvida a situação. A situação só nos reforça o sentimento de que a transação, da forma como tratada pela Lei n. 13.988/20, tem muito mais natureza de uma nova espécie de parcelamento tributário, cujo objetivo é substituir a tradição ineficaz de parcelamentos especiais e periódicos, cuja missão se mostra mais eficaz em beneficiar maus pagadores do que fazer com que honrem, de fato, as dívidas existentes junto à Fazenda.

O art. 4º da Lei n. 13.988/20 consigna as situações que autorizam o cancelamento unilateral da transação pela Fazenda;¹³³ o inciso VII deixa evidente que o edital pode trazer outras além delas, sendo evidente delegação legal à autoridade competente para, conforme o caso, instituir outras, como na hipótese de transação por proposta individual.

As hipóteses de vedação de transação tributária estão contidas no art. 5º; a transação não pode reduzir multas penais, assim preceitua o inciso I do referido dispositivo. Na medida em que a multa penal se trata de imposição de sanção pela prática de crime, uma vez não paga, é inscrita em dívida ativa para a devida cobrança,¹³⁴ porém mantém sua natureza de reprimenda penal, e não de dívida de cível, como as demais que autorizam a transação.

A previsão, para que faça sentido, deve tratar dos débitos de natureza penal que ainda estão sob a responsabilidade de cobrança pela Procuradoria da Fazenda Nacional, pois, após a promulgação da Lei n. 13.964/2019, o art. 51 do Código Penal teve sua redação alterada, determinando que a execução da pena de multa não paga pelo apenado

¹³³ “Art. 4º Implica a rescisão da transação:

I - o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos;

II - a constatação, pelo credor, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração;

III - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente;

IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação;

V - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito;

VI - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; ou

VII - a inobservância de quaisquer disposições desta Lei ou do edital.

§ 1º O devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e poderá impugnar o ato, na forma da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 2º Quando sanável, é admitida a regularização do vício que ensejaria a rescisão durante o prazo concedido para a impugnação, preservada a transação em todos os seus termos.

§ 3º A rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores já pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital.

§ 4º Aos contribuintes com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos”.

¹³⁴ “Art. 51. Transitada em julgado a sentença condenatória, a multa será executada perante o juiz da execução penal e será considerada dívida de valor, aplicáveis as normas relativas à dívida ativa da Fazenda Pública, inclusive no que concerne às causas interruptivas e suspensivas da prescrição”.

deve ser processada perante o juízo da execução penal. Isso reforça a legitimidade do Ministério Público para fazê-lo, ainda que regido pelas determinações da Lei n. 6.830/1980 (LEF), retirando da pauta da PGFN a cobrança, o que, por si só, não a autoriza a firmar transações de débitos que não são mais de sua atribuição cobrar em juízo.

No que se refere aos débitos junto ao FGTS e decorrentes de sujeitos passivos que tenham aderido ao SIMPLES Nacional, uma vez que envolvem, respectivamente, recursos sujeitos a fundo – portanto com regime especial de trato e destinação dos recursos a terceiros, cabendo apenas a administração por ente estatal – e pertencentes a outros entes, necessária, ainda que não houvesse previsão na lei, de autorização dos entes e órgão competentes para dispor dos seus recursos.

A lei veda a transação ao devedor contumaz, mas não define quem ele seja, delegando à lei específica essa missão. No caso, não há no ordenamento jurídico brasileiro, seja na legislação tributária, seja na cível, lei que defina o chamado “devedor contumaz”.¹³⁵

A definição da expressão “devedor contumaz” é necessária para a própria viabilidade de aplicação da lei e para a segurança jurídica das partes envolvidas: fisco, contribuinte e Poder Judiciário.

Assim sendo, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei de n. 1646/2019,¹³⁶ de autoria do Poder Executivo, no intuito de caracterizar o chamado devedor contumaz. O Parágrafo único do art. 1º do referido PL afirma que se considera devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos. Até aí, o texto ainda não define muita coisa.

¹³⁵ Decisões judiciais já se utilizaram da expressão para coibir práticas abusivas e evasivas dos deveres fiscais da parte de contribuintes, identificando-os como devedores contumazes. No Recurso Extraordinário 550.769, o STF reconheceu a constitucionalidade do cancelamento do registro de contribuinte perante a Receita Federal em virtude de descumprimento reiterado da legislação tributária, ou seja, de forma contumaz; conforme trecho do voto do Ministro Ricardo Lewandowski, em razão da verificação de “uma macrodelinquência tributária reiterada”. Ainda, no julgamento acerca da criminalização por dívidas de ICMS, o objeto de análise do STF (Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334) eram justamente contribuintes que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixam de recolher o ICMS. Não obstante, a Corte não definiu objetivamente o que caracterizaria o comportamento “contumaz” do contribuinte.

¹³⁶ BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei 1646/2019**. Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1721790&file_name=PL+1646/2019. Acesso em: 20 jun. 2020.

Porém, o art. 2º, § 1º, fornece parâmetros mais objetivos, ao afirmar que, por inadimplência substancial e reiterada, entende-se débitos em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas relacionadas, inscritos ou não na dívida ativa da União, de valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00, em situação irregular por período igual ou superior a um ano.

Como dito, a definição é medida urgente e que garante a segurança jurídica, em que pese, no caso do devedor de menor valor, ser de pouca importância, tendo em vista a alçada de 60 salários mínimos fixada no art. 23, I, a jamais caracterizá-lo, caso o critério do valor do débito em face do tempo (valor igual ou superior a R\$ 15.000.000,00, em situação irregular por período igual ou superior a um ano) seja o adotado.

Os arts. 12, *caput*, e 19, § 5º, da Lei n. 13.988/20 afirmam, respectivamente, que a proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais; e a apresentação da solicitação de adesão não suspende a exigibilidade dos créditos tributários definitivamente constituídos aos quais se refira.

Embora as referidas normas estejam previstas nos Capítulos II e III, ao nosso ver, se irradiam para todas as espécies de proposta de transação, visto que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário apenas podem ser veiculadas por meio de lei complementar e em rol taxativo, conforme já expusemos, à vista do contido no art. 141 do Código Tributário Nacional.

Não obstante, conforme previsto na lei, nada impede que as partes convençam acerca da suspensão do processo de execução fiscal, nos termos do art. 313, II, do Código de Processo Civil brasileiro.

O expediente, entretanto, apenas reforça o que já defendemos aqui sobre a verdadeira natureza jurídica da Lei n. 13.988/20: trata-se de uma espécie de parcelamento geral, pois, em que pese a transação tributária ser instituto voltado à terminação, ou seja, à extinção do litígio, esse continua pendente, ainda que as partes firmem o referido acordo, não havendo a novação objetiva que é própria do acordo firmado pelas partes, em face das concessões mútuas realizadas.¹³⁷

Duas são as consequências: no caso, a “transação” da Lei n. 13.988/20 nada mais seria do que uma espécie de parcelamento. E, assim, ainda que a lei diga que ela não

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 579-580.

suspende a exigibilidade do crédito tributário, segundo o art. 151, VI, do CTN, suspende não só a exigibilidade do crédito tributário, mas também – como se tem entendido – o próprio curso da prescrição.¹³⁸

3.2.2 A transação do débito tributário de pequeno valor da União

O capítulo IV da Lei n. 13.988/20 parece corroborar o entendimento de que a Portaria de n. 75 do Ministério da Economia tenha extrapolado a lei e a própria Constituição, quando criou situações de dispensa de inscrição e execução do crédito tributário nos valores que determina. Tanto assim, que o art. 23, I, da mencionada lei define o débito tributário de pequeno valor e, implicitamente, quando admite a transação acerca dele, determina a sua cobrança pela Fazenda Pública:

Art. 23. Observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará:
I - o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos; (...)

Sendo assim, se restava alguma dúvida sobre a ilegalidade da referida Portaria, parece-nos que o sistema legislativo, que cuida desses créditos tributários, mostra-se claro no sentido de determinar a realização da receita tributária, ainda que de menor valor, em face do modelo fiscal do Estado brasileiro, que, em regra, não pode abrir mão de suas rendas de imposto, sob pena de se impossibilitar o cumprimento do plano constitucional traçado em 1988.¹³⁹

A Lei n. 13.988/20, entretanto, parece ter perdido uma excelente oportunidade de regular, de forma mais simples e eficaz, a matéria que propõe no Capítulo IV, qual seja, a transação no contencioso tributário de pequeno valor. Em verdade, quando transige pela mesma imposição de “adesão” à negociação, ao fim, trata esses créditos da mesma forma que os de grande valor, perdendo a importante abertura concedida pelo art. 171 do CTN – especialmente para débitos dessa natureza –, que permite a construção de uma ponte de

¹³⁸ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código tributário comentados**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1097-1098.

¹³⁹ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 125. Cf. também: FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017; HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

solução e satisfação da dívida, pois, como dito, a prática nos tem mostrado que esse é um desafio maior de recuperação do crédito do que os créditos de maiores valores. Pois bem.

O art. 23, II, incumbe ao Ministro de Estado da Economia regular a adoção de métodos alternativos de solução de litígio – inclusive transação – envolvendo processos de pequeno valor. Os referidos métodos devem ser dispostos em edital a ser publicado.

Os benefícios que podem ser concedidos ao contribuinte pessoa física, microempresário ou empresa de pequeno porte, com débito junto à União de até 60 salários mínimos e que se encontre na pendência de solução à impugnação apresentada, de recurso ou de reclamação administrativa ou no processo de cobrança da dívida ativa da União são:¹⁴⁰

Art. 25. A transação de que trata este Capítulo poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - concessão de descontos, observado o limite máximo de 50% (cinquenta por cento) do valor total do crédito;

II - oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória, obedecido o prazo máximo de quitação de 60 (sessenta) meses; e

III - oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constringências.

§ 1º É permitida a cumulação dos benefícios previstos nos incisos I, II e III do *caput* deste artigo.

(...)

A lei traz os benefícios que poderão ser concedidos ao contribuinte; a previsão legal visa cumprir o espaço de discricionariedade concedida ao administrador para transigir e, assim nos parece, trata-se de rol taxativo, visto ser norma que excepciona a vinculatividade do regime tributário de arrecadação.

Os incisos I e II do art. 25 apresentam os limites de desconto ao tributo devido para negociação, bem como o prazo limite de cumprimento: respectivamente, 50% (cinquenta por cento) do valor devido e até 60 (sessenta) meses. No ponto, cremos que os incisos engessam a atuação administrativa e a própria transação.

Especialmente no que se refere aos beneficiários da previsão legal, contribuintes pessoas físicas, microempresários e empresas de pequeno porte, seus patrimônios e a própria atividade econômica são bem mais suscetíveis de oscilação em sua capacidade

¹⁴⁰ “Art. 24. A transação relativa a crédito tributário de pequeno valor será realizada na pendência de impugnação, de recurso ou de reclamação administrativa ou no processo de cobrança da dívida ativa da União.

Parágrafo único. Considera-se contencioso tributário de pequeno valor aquele cujo crédito tributário em discussão não supere o limite previsto no inciso I do *caput* do art. 23 desta Lei e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte”.

econômica e disponibilidade de recursos, em face dos fatos imprevisíveis de ordem social e econômica. Os informais e os micro e pequenos empresários são os primeiros e que mais sentem, financeira e economicamente, as imprevisibilidades da vida, pelas quais todos são ou possam ser atingidos.¹⁴¹

Portanto, mais interessante aos escopos da lei e do contido no art. 171 do CTN, seriam apenas as definições das concessões autorizadas ao administrador, o que atende perfeitamente à discricionariedade exigida ao instituto e ainda cumpre a legalidade em regra exigida no sistema, estabelecendo as premissas de atuação deste.

Caberia ao ato a ser expedido pelo Ministro da Fazenda – o edital de adesão à transação –, por delegação da lei, estabelecer os limites de ordem objetiva aos benefícios contidos nos incisos I e II, que possam travar a efetividade e o êxito do instituto, em face das circunstâncias sociais e econômicas que os momentos da vida exigiam.

A referida delegação a ato infralegal, ao nosso ver, não ofende a regra da legalidade prevista no art. 171 do CTN, visto que ele autoriza que a lei estabeleça as condições para que a Fazenda e o contribuinte acordem o pagamento do tributo para fins de eliminação do litígio, deixando claro o seu intuito: possibilitar um maior espaço de trânsito na atuação do administrador no caso, para fins de cumprimento da obrigação tributária.

Ainda, a transação, diferentemente da instituição ou majoração de um tributo, não se encontra totalmente vinculada à, em regra, lei; o âmbito da matéria não é o iminente Tributário, mas o do Direito Administrativo Tributário, setor majoritariamente regulado por atos infralegais autorizados por leis, no intuito de viabilizar a regra da legalidade, da vinculação e, quando autorizada, da discricionariedade, na atuação do administrador.¹⁴²

No ponto, a lei cria um engessamento que não se mostra condizente aos seus fins, especialmente para o encerramento do litígio, pois há limites de ordem objetiva dessa natureza, diante da escassez dos recursos e das necessidades humanas básicas que sempre

¹⁴¹ Exemplo disso, a pandemia de Covid-19, que, em 2020, exige o procedimento de isolamento social para ser contida e fez com que o Estado, em algumas localidades, determinasse, ainda que temporariamente, com o fito de evitar o contato social entre pessoas e diminuir a disseminação do vírus entre as pessoas, o fechamento de estabelecimentos comerciais de toda espécie. O fato foi determinante para o fechamento de empresas de pequeno porte e micro. VASCONCELOS Gabriel; SARAIVA, Alessandra. Pandemia fecha 522 mil negócios no país, a maioria de pequeno porte. **Valor Econômico**. 17 de julho de 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/07/17/pandemia-fecha-522-mil-negocios-no-pais-a-maioria-de-pequeno-porte.ghtml>. Acesso em: 18 jul. 2020.

¹⁴² BATISTA JUNIOR, Onofre Alves Batista. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 317.

se sobreporão ao que se aparente secundário – e até, de fato é, como o próprio CTN e a jurisprudência reconhecem em alguns de seus dispositivos.¹⁴³

Portanto, esse seria um ponto a ser repensado pelo legislador, no intuito de conferir maior efetividade ao diploma legal e atender aos anseios do art. 171 do CTN, especificamente à situação dos débitos de pequeno valor.

A transação no contencioso tributário de pequeno valor ainda deverá observar às previsões dos arts. 3º, 4º e 5º da Lei n. 13.988/20, sendo assumidos os compromissos ali expostos pelo contribuinte, e não pode incidir em nenhuma das situações contidas no art. 4º, sob pena de rescisão, assim como não pode ser realizada nas situações previstas no art. 5º. No intuito de evitar repetição de ideias, reiteramos o que já foi dito acerca dos dispositivos.

Da mesma forma que dito anteriormente, entendemos que a transação por meio do procedimento estabelecido na lei, qual seja, o lançamento de edital por parte da Administração, com condições estabelecidas unilateralmente, desnatura o instituto e o convola em uma espécie de parcelamento, na medida em que não encerra o litúgio, não o suspende, em regra, salvo convenção entre as partes.

No caso do débito de pequeno valor, ocorre geralmente que basta que as forças financeiras dos contribuintes não se mostrem aptas a atender, por exemplo, o valor mínimo de entrada à adesão, para que se torne inviável a eles, que mais necessitam de vias alternativas de composição/pagamento do débito tributário, transigirem e regularizarem suas dívidas e situações junto ao Fisco.

Ainda, não conseguimos vislumbrar – uma vez que a dívida não se resolve com a adesão – o que impedirá o contribuinte de manter comportamento correto nos benefícios de parcelamento já concedidos pelo Estado: cumprem-se os requisitos para adesão e regularização da situação fiscal do contribuinte e, uma vez emitida a Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos Negativos de Débito junto à Fazenda – fato que

¹⁴³ “Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho”. O enunciado de súmula de n. 430, segundo o qual o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. A súmula foi construída sob a alegação de muitos contribuintes que, no intuito de evitar o redirecionamento da execução fiscal para si, em face do inadimplemento tributário e da norma contida no art. 135 do CTN, justificavam-no pelo fato de, diante da escassez de seus recursos, escolherem pagar os salários de seus empregados ao invés dos tributos devidos, honrando assim com a obrigação alimentar daqueles que, em face dos valores consignados na Constituição Federal de 1988, sobrepõem-se ao dever fundamental de pagar os tributos, secundário em face do direito à vida, à propriedade e da relação de trabalho protegida no texto constitucional.

geralmente motiva a adesão aos parcelamentos –, passa-se a não cumprir mais as condições então aderidas.

Como não nos parece elegante apenas apontar o problema, sem nada sugerir na tentativa de solucioná-lo, cremos que as ferramentas jurídicas para o instituto são totalmente fornecidas pelo art. 171 do CTN, quando permite à lei facultar:

- (I) nas condições que estabeleça: atendendo a uma vinculatividade mínima e própria do regime tributário, vez que cuida de patrimônio público e assim, interesse indisponível;
- (II) aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária: concede ao sujeito ativo, assim cremos, uma situação de paridade na atuação ao privado, em face da necessidade de realização da receita tributária, que ainda a menor, é sempre mais interessante que se realize nos cofres públicos;
- (III) celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação¹⁴⁴ de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário: confere o CTN a possibilidade da lei atribuir ao representante judicial da Fazenda Pública, no caso da União, o Procurador da Fazenda Nacional, margem de discricionariedade acerca das concessões ante o caso concreto e que permitam o encerramento do litígio e a própria novação da obrigação tributária, com o nascimento de nova situação jurídica e conseqüências de mesma natureza desta, como por exemplo, de um novo prazo prescricional para eventual determinação de cumprimento.¹⁴⁵

A partir dessas ferramentas, interessante procedimento de transação tributária poderia ser criado a partir do modelo de experiência das transações penais nos Juizados Especiais Criminais Federais, em que a lei estabelece os requisitos, balizas mínimas e máximas, de atuação do Ministério Público Federal e de controle do Poder Judiciário.

Não há acordos fechados nas transações penais, mas, diante das balizas legais e das condições concretas do caso, o MPF propõe acordo que se mostre realmente eficaz aos fins da lei penal e passível de cumprimento pelo então denunciado; e esse

¹⁴⁴ Mantemos a redação do dispositivo, em que pese seu significado seja terminação, finalização, encerramento, conforme já expusemos.

¹⁴⁵ O que seria interessante também à proteção da Dívida Ativa da União, ante a conhecida mora na inscrição e no ajuizamento das execuções fiscais, sempre ao apagar das luzes do prazo prescricional da ação de cobrança.

denominador comum, muitas vezes, é feito com sua própria participação no estabelecimento das regras a cumprir, pois, afinal de contas, ninguém melhor que nós mesmos para saber de nossa realidade. Como no samba, só o dono da dor sabe o quanto dói e o quanto pode suportar.

De toda sorte, ainda que a tentativa da Lei n. 13.988/20 se mostre boa, não é suficiente para os fins que pretende atingir. É preciso que a Administração Tributária se reinvente e busque – ainda que justificada em um menor desgaste em face do valor do crédito tributário a ser recuperado e pautada na necessidade de, mesmo assim, realizá-lo em face de todo o exposto – meios alternativos e até novos de lidar com o seu ativo de menor valor.

Soluções interessantes em face da relação custo-benefício da atividade administrativa, em respeito aos princípios da legalidade e da eficiência, e harmonizantes dos sistemas jurídico e econômico, ante a inevitável comunicabilidade, podem ser a arbitragem e a própria execução administrativa de valores de alçada.

3.3 Outras possibilidades de resolução do débito tributário de menor valor: negócio jurídico processual, arbitragem e execução administrativa

Como visto, é de pouca satisfação, tanto ao Fisco quanto ao contribuinte, o atual sistema de cobrança judicial do crédito tributário; seja o crédito tributário de maior ou de menor valor, o que se tem comumente verificado na prática é um cenário de grande litigiosidade e pequena efetividade, diante dos números da Dívida Ativa da União. O cenário se mostra ainda mais catastrófico e de pouca eficiência quando se fala da dívida de menor valor. Por mais incrível que pareça, essa é a que gera a maior dificuldade em ser recuperada, tendo a própria Administração Tributária, inclusive, “lavado suas mãos”, por meio da Portaria n. 75, conforme exposto.

José Casalta Nabais, já afirmou que

a justiça fiscal, como justiça administrativa ou qualquer outra, tem por objetivo solucionar, resolver conflitos. O que apenas será viável se o número de litígios a que a ordem jurídica dá origem for compatível com a capacidade de resposta do sistema para sua solução.¹⁴⁶

¹⁴⁶ NABAIS, José Casalta, 2012, p. 92 *apud* MASCITTO, Andréa. Negócio jurídico processual em matéria tributária. *In*: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (coord). **Novos rumos do processo tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, v. II. p. 993-1009.

De fato, uma vez que o sistema existente não se mostra apto a entregar a prestação jurisdicional esperada, ou ao menos uma solução satisfatória ao conflito entre as partes, o descontentamento é generalizado, a Administração não cumpre com sua missão e não recupera o crédito tributário esperado e previsto em orçamento; contribuintes não têm uma resposta em tempo razoável das questões levadas à discussão, e o Poder Judiciário se mostra desacreditado de sua missão. Eis que surge a crise.

A crise sempre é um cenário fértil para a criação de alternativas. No caso da execução fiscal e de sua efetividade, essa alternativa há muito é clamada pela própria doutrina, e o que antes se tratava apenas de uma posição de vanguarda, hoje, parece-nos absoluta necessidade diante da realidade caótica apresentada.¹⁴⁷

Assim sendo, trataremos aqui de três alternativas ao modelo atual que podem muito ajudar na definição dos litígios de natureza tributária, especialmente no que se refere à recuperabilidade do crédito tributário de menor valor, haja vista que, para esses, muitas vezes, muito mais importante para a solução do litígio do que o próprio valor devido é uma forma possível, exequível e satisfatória de solução para todas as partes envolvidas.

3.3.1 Negócio Jurídico Processual – art. 190 do Código de Processo Civil brasileiro

O Código de Processo Civil, promulgado em 2015, por meio da previsão contida no seu art. 190,¹⁴⁸ deu espaço para que o engessado executivo fiscal se promova por meio de procedimentos adotados pelas partes, mediante consenso, o que se convencionou chamar de negócio jurídico processual.

Não se trata de convenção acerca do objeto da ação – frise-se –, mas, como consta no dispositivo, as partes plenamente capazes podem estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes,

¹⁴⁷ Em 1988, Geraldo Ataliba já defendia a necessidade da criação de mecanismos outros fora do Poder Judiciário para a solução de conflitos tributários. ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. **Revista de Informação Legislativa**, v. 25, n. 97, p. 11-132, jan./mar. 1988, p. 122. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/181823>. Acesso em: 27 jun. 2020.

¹⁴⁸ “Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo. Parágrafo único. De ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade”.

faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo, cabendo ao juiz, unicamente controlar a validade da convenção frente ao sistema jurídico brasileiro.

Uma vez que a Lei n. 6.830/1980 (LEF), em seu art. 1º, remete à aplicação subsidiária do Código de Processo Civil o seu procedimento e não se vislumbra qualquer incompatibilidade do instituto com os demais dispositivos da LEF, o negócio jurídico processual se mostra como uma excelente alternativa à solução do litígio de natureza tributária, especialmente ao se considerar que o acordo firmado pelas partes não tange ao crédito tributário, mas aos procedimentos de solução do litígio.

Trata-se de instituto que, na medida do que se propõe, visa efetivar as normas contidas nos §§ 2º e 3º do art. 3º do diploma processual cível.

Questão tormentosa acerca do instituto, ao menos na seara tributária, trata-se dos limites na atuação do representante judicial da União, no caso a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), tendo em vista a indisponibilidade do interesse público, no caso do patrimônio, a atuação vinculada à lei e a possibilidade de responsabilização dos procuradores, que podem responder até mesmo por improbidade administrativa. Não obstante, o caminho de otimização através do instituto é evidente.

No âmbito da PGFN, algumas portarias foram editadas com a finalidade de dar efetividade ao instituto, bem como de resguardar a atuação dos próprios procuradores, dissipando qualquer espécie de receio ou insegurança na realização dos ditos negócios.

Em dezembro de 2018, foi editada a Portaria PGFN n. 742,¹⁴⁹ prevendo o negócio jurídico processual em sede de execução fiscal, inclusive para empresas em recuperação judicial.

Como previsível em face do próprio instituto, a portaria, em seu art. 1º, § 1º, não autoriza negócio jurídico processual que importe na redução do crédito tributário nem de suas garantias e privilégios.

¹⁴⁹ BRASIL. Receita Federal. **Portaria PGFN n. 742, de 21 de dezembro de 2018**. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual – NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências. Acesso em: 20 jun. 2020.

Segundo a referida Portaria, art. 1º, § 2º, o Negócio Jurídico Processual para equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União poderá versar sobre:

- I - calendarização da execução fiscal;
- II - plano de amortização do débito fiscal;
- III - aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias;
- IV - modo de constrição ou alienação de bens.

No que se refere ao crédito tributário de menor valor, os incisos III e IV podem se mostrar de grande utilidade à recuperação do crédito tributário de menor valor, pois, na prática, a impossibilidade de se garantir o débito nos termos em que a lei exige para fins de o discutir, torna cada vez mais difícil a sua própria realização. Obviamente, parece-nos que a análise deve ser casuística, o que só demonstra a afinação do instituto com os contribuintes com débitos tributários de menor valor, frente à diversidade de situações concretas de cada um.

Uma vez negociada a liberação de garantias, o que em face do valor do débito de menor valor se mostra uma escolha razoável para fins de solução do litígio, por exemplo, ganha não apenas a Fazenda Pública, mas o contribuinte e a efetividade do processo, o que resvala na própria credibilidade do Poder Judiciário e demais instituições.

Cria-se, inclusive, uma relação de confiança entre contribuinte e Fisco, o que é interessante para todos, saindo do ambiente beligerante em que o Fisco presume que todo contribuinte é um devedor e fraudador potencial, e o contribuinte acredita que tudo que o Estado busca é invadir seu patrimônio sem qualquer dó ou piedade, sem ouvi-lo.

Na prática, o que se tem visto é uma atuação acanhada dos procuradores no uso da referida portaria, o que se justifica pela possibilidade de responsabilização funcional. No ponto, talvez seja o momento de o Estado, no caso, a União, salvaguardar a atuação dos seus representantes judiciais, dando-lhes, dentro do espaço legal, total segurança para que possam realizar o negócio jurídico tributário, visto que já se mostra como uma realidade no sistema jurídico, especialmente, no âmbito federal.

Trata-se o Negócio Jurídico Processual de instituto alinhado à tendência do processo civil brasileiro, à necessidade de adaptação do contencioso tributário e à busca por vias alternativas efetivas de prestação jurisdicional, nas quais o Poder Judiciário, cada vez mais, seja o último a falar – após ouvidas as partes e após o diálogo entre elas –, e não o primeiro, como de costume vicioso no Brasil, que nos trouxe ao estado de coisas atual no que se refere à morosidade da prestação jurisdicional, sendo essa uma de suas causas.

3.3.2 Arbitragem Tributária

A arbitragem é, tal como a mediação e a conciliação, forma alternativa de solução de conflitos, com a diferença de que, nestas, as partes solucionam a controvérsia através de concessões mútuas, naquela, a solução é imposta às partes, mediante a eleição de um árbitro, antes ou posteriormente, ao conflito.

A Lei n. 9.307/1996 trata de forma geral da arbitragem, como procedimento alternativo ao jurisdicional para a solução de litígios. Em seu art. 1º, afirma que as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

Nos termos do § 1º, incluído na referida lei através da Lei n. 13.129/2015, a Administração Pública está autorizada a utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.¹⁵⁰

Quanto à possibilidade de adoção da arbitragem na Administração Pública, a lei reservou o procedimento, como dito, para os direitos patrimoniais disponíveis, o que não deixa dúvidas acerca da possibilidade de sua utilização na resolução de controvérsias que envolvam contratos da administração com o particular. Ainda, especialmente nos atos negociais em que o Estado age como particular, evidente se mostra a possibilidade de adoção da arbitragem, como via de solução mais célere da conflituosidade existente.¹⁵¹

A questão que se coloca acerca da utilização da arbitragem na seara tributária é – como sempre – a indisponibilidade do interesse público, bem como do seu patrimônio, do qual a receita tributária faz parte. Como visto, a autorização à Administração para fins de adoção de arbitragem como forma de solução de conflitos guarda legalidade apenas no que se refere ao direito patrimonial disponível. Portanto, a seguinte questão se coloca, para fins de verificação de compatibilidade do instituto com o crédito tributário: é o crédito tributário direito patrimonial disponível ou não?

¹⁵⁰ “Art. 1º As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§ 1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

§ 2º A autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações”.

¹⁵¹ PIETRO, 2018 *apud* TOLEDO, José Eduardo Tellini. Arbitragem tributária: realidade ou fantasia?. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (coord). **Novos rumos do processo tributário**: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. São Paulo: Noeses, 2020. v. I, p. 951.

Como primeira premissa, no intuito de responder ao questionamento, é importante diferenciar o interesse público primário do interesse público secundário: enquanto o interesse público primário possui relação direta com o patrimônio e valores inerentes à coletividade, o interesse público secundário diz respeito ao patrimônio estatal que está ao seu serviço para atingimento de suas finalidades.

O crédito tributário é meio pelo qual o Estado atinge sua missão e, enquanto inserido no patrimônio do Estado, de fato, é indisponível; não obstante, é preciso que seja realizado para tanto, ou seja, que a receita entre nos cofres públicos, para que se revista de indisponibilidade. Enquanto não realizado, especialmente pelo inadimplemento do contribuinte, ele não se reveste de indisponibilidade; tanto mais quando essa indisponibilidade se mostre um empecilho para seu aporte aos cofres públicos. Essa nos parece a orientação adequada e a premissa primeira.

Uma segunda premissa é a verificada na prática do parcelamento tributário: quando a União edita lei possibilitando o parcelamento tributário ao contribuinte, concedendo-lhe favores fiscais, inclusive de descontos, no intuito de estimular sua adesão e de auferir a receita que já não se mostrava de fácil recuperação, já não se estaria dispondo do crédito tributário e, ao fim, do patrimônio público?

Por fim, o próprio sistema tributário, quando autoriza, no art. 171 do CTN, a transação para solução de litígio e realização da receita tributária, já não estaria reconhecendo a sua disponibilidade enquanto receita prevista, mas não realizada?

A conclusão a que chegamos é de que o sistema tributário nacional aceita a disponibilidade do crédito tributário e, assim, dispor sobre ele, contanto que ainda não tenha sido honrado pelo contribuinte e, portanto, não tenha ingressado nos cofres públicos a título definitivo e se incorporado ao patrimônio público – aí sim, tornando-se indisponível.

Financeiramente, sendo mera expectativa a sua entrada, conforme previsão em lei orçamentária, e não realizado o pagamento pelo contribuinte, a receita ainda não se incorporou ao patrimônio público, a torná-la indisponível; de fato, ainda está inserida no patrimônio do contribuinte, tanto que é necessário que o Estado se valha da ação de cobrança para ver a obrigação cumprida. E, no caso, deve o Estado se despir dos impedimentos de ordem normativa que dificultem ainda mais a sua realização, por meio de uma releitura da norma para o atendimento de seus fins, qual seja, a proteção do patrimônio público, pois a norma que serve para esses fins não pode militar em desfavor desse mesmo patrimônio, impedindo-o de ser concretizado, como pelo pagamento do

tributo devido pelo contribuinte, ainda que por via distinta da ordinária. Não se pode dar por indisponível aquilo que não se tem.

Essa nos parece uma conclusão mais condizente com o sistema e que não permite que a indisponibilidade do patrimônio público se transforme em um paradoxo, no qual a natureza do patrimônio, embora ainda não concretizado nos cofres públicos, seja um empecilho ao seu auferimento pelo Estado. Em alguns momentos, é a disponibilidade do patrimônio público que pode se mostrar mais vantajosa aos interesses da coletividade.¹⁵²

Por outro lado, o crédito tributário nada mais é do que um meio disponível para os fins indisponíveis do Estado. Conforme já afirmado:¹⁵³

O Crédito Tributário é classificado como interesse público secundário, ou seja, disponível e arbitrável. Isso, pois, os interesses públicos secundários nada mais são do que interesses com uma natureza instrumental que “*resolvem-se em relações patrimoniais e, por isso, tornaram-se disponíveis na forma da lei, não importando sob que regime*”. Eles existem, simplesmente, para que haja uma satisfação dos interesses primários, estes sim, indisponíveis. (grifos do original)

Apesar do exposto, a arbitragem em seara tributária não é um assunto encerrado, divide a doutrina, especialmente em torno da disponibilidade ou não do crédito tributário.

Atualmente, parece-nos que o único obstáculo à adoção do procedimento em âmbito de recuperação de créditos tributários é a ausência de lei autorizativa, posto que da legalidade, de fato, não há escapatória ao regime Tributário nem ao Administrativo Tributário.

No caso, haveria de ser editada lei complementar, modificando o CTN para inserir a arbitragem como forma de extinção do crédito tributário e, nos termos do que ocorre com a transação, dispositivo que estabelecesse, ainda que minimamente, os parâmetros da arbitragem a serem definidos em lei ordinária.

Vale registrar que tramita no Senado Federal o Projeto de Lei de n. 4257/2019 – PL 4257/2019 –, cuja intenção é instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica, por meio da alteração da LEF, expondo, no tema e no art. 16-A do projeto, que a arbitragem seria permitida ao executado que optasse pela

¹⁵² PIETRO, 2018 *apud* TOLEDO, José Eduardo Tellini. Arbitragem tributária: realidade ou fantasia?. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (coord). **Novos rumos do processo tributário**. São Paulo: Noeses, 2020. v. I, p. 951.

¹⁵³ PASINATO, Ana Paula; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Arbitragem tributária: breve análise luso-brasileira. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3, n. 6, p. 1041-1073, 2017. p. 1061. Disponível em: http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1041_1073.pdf. Acesso em: 13 fev. 2020.

adoção de juízo arbitral, caso a execução estivesse garantida por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia.¹⁵⁴

No nosso sentir, parece-nos evidente que a arbitragem é compatível com o crédito tributário, entretanto não pode o legislador, açodadamente e no intuito de, do anoitecer para o amanhecer, tentar encontrar a solução para um problema de anos – vide citação da fala de Geraldo Ataliba em 1988! –, atropelando as regras constitucionais à edição de normas gerais de Direito Tributário.

A arbitragem é uma via alternativa ao processo judicial, todavia, na seara tributária, enquanto instituto que põe fim ao crédito tributário, extinguindo-o, se mostra como norma, no mínimo, híbrida, que deve ser inserida no sistema jurídico por meio do que determina o art. 146, III, “b”, da CF/88: lei complementar – no caso, para alteração do CTN.

No referido ponto, entendemos que o PL 4257/2019 se mostra inconstitucional, em desrespeito ao veículo normativo que é exigido pela Constituição para tratar de formas de extinção do crédito tributário; uma vez adequado no ponto, temos pela absoluta compatibilidade do instituto com o sistema tributário nacional.

Especialmente no que se refere aos créditos de valores menores, a arbitragem seria a via mais adequada para a recuperação dos créditos tributários já desacreditados pela União e o desafogamento do Poder Judiciário. Poderia promover a racionalização dos trabalhos da própria Fazenda Nacional, concentrando no Judiciário aquilo que de fato mereça sua intervenção em face da questão discutida e do valor vultoso a ser cobrado; e não apenas porque faltam à Fazenda os mecanismos de expropriação mínimos, no intuito de realizar suas receitas.

Portanto, entendemos que a arbitragem tributária, inserida pelas vias estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, é plenamente compatível com o sistema tributário nacional. Além da consequência de reduzir as discussões administrativas e judiciais, permite diálogo próprio em algumas situações em que as questões controvertidas entre Fisco e contribuintes são de menor complexidade e eventuais valores devidos não justifiquem todos os esforços do processo judicial por ambas as partes, assegurando,

¹⁵⁴ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei n. 4257, de 2019**. Modifica a Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 28 jun. 2020.

entretanto, que os direitos e deveres fundamentais dos setores público e privado serão melhor administrados e cumpridos.

3.3.3 A Execução Fiscal Administrativa

A execução fiscal administrativa não é uma novidade. Em alguns países, como Portugal e Estados Unidos, a execução dos créditos tributários há anos se desenvolve administrativa e judicialmente. No Brasil, apenas judicialmente, o que culmina nos dados publicados pelo CNJ, no relatório “Justiça em números – 2019”.¹⁵⁵

Para nos mantermos nos dois exemplos, em Portugal, a Lei Geral Tributária dispõe que o processo de execução fiscal tem natureza judicial, entretanto compete à Administração Tributária a instauração da execução, bem como a prática dos atos de citação, penhora, redirecionamento da cobrança contra os responsáveis, alienação de bens de penhora e extinção do processo. Ao Poder Judiciário português ficam reservadas as atividades tipicamente jurisdicionais, cabendo decidir, por exemplo, sobre os limites de atuação da Administração Tributária portuguesa em face da lei.¹⁵⁶

Já nos Estados Unidos, a administração tributária federal pode se valer de dois expedientes para a cobrança do crédito tributário de contribuintes inadimplentes: administrativamente (*administrative collection procedure*) ou judicialmente (*foreclosure action*).

A execução fiscal por via administrativa é o meio mais utilizado pelo Fisco americano. Aos agentes do fisco são conferidos poderes expropriatórios em face do contribuinte inadimplente e, sem maiores delongas, a realização do crédito público, sem qualquer intervenção do Poder Judiciário no procedimento. Na concepção do pragmatismo americano, o Estado não tem “tempo a perder” e dinheiro a gastar com os

¹⁵⁵ Conforme relatório, os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 73% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2018, apenas 10 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 8,5 pontos percentuais, passando de 71,2% para 62,7% em 2018. BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**. Brasília, 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wpcontent/uploads/contendo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em: 28 jun. 2020.

¹⁵⁶ Lei Geral Tributária, art. 103º, n. 1; CPPT, art. 151. Ainda assim, há autores que entendem que o processo de execução fiscal português tem natureza judicial. Cf: MORAES, Rui. **A execução fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 43.

contribuintes inadimplentes; o processo judicial americano é caro e não se justificam o custo e o tempo gastos em cobrar o que lhe é devido.

Por conta do grande volume de poder que os agentes da *collection division* concentram, o contribuinte inadimplente evita não apenas a execução, mas, a todo custo, dever ao Fisco americano, tendo em vista seus desdobramentos patrimoniais, além de posteriores efeitos em âmbito penal.

Diferentemente de Portugal, a execução fiscal judiciária nos Estados Unidos (*foreclosure action*), nas poucas vezes em que é utilizada, presta-se a administrar conflitos de interesse entre credores.

No Brasil, a execução fiscal é integralmente desenvolvida em âmbito judicial.

A Administração Tributária, para invadir o patrimônio do contribuinte inadimplente, deve se valer de uma série de atos, que apenas podem ser efetivados pelo Poder Judiciário brasileiro.

Por maiores que sejam os esforços envidados para atualizar a Administração Pública brasileira, adequando-a ao seu tempo e aos recursos tecnológicos atualmente existentes, poucas serão as benesses de fato experimentadas, enquanto um simples ato de citação em uma execução fiscal, cujo título executivo decorre de lei, por exemplo, depender da chancela judicial.¹⁵⁷

Especialmente na cobrança do crédito de menor valor, a total judicialização da execução fiscal vem a justificar medidas como as adotadas pelo Ministério da Economia, com a publicação da Portaria n. 75; justificar, obviamente, em face da escassez dos recursos financeiros e humanos da Administração.

Com efeito, a título de exemplo, como colocado por Gustavo Caldas,¹⁵⁸ mesmo que a inicial da execução esteja em ordem, a citação depende de ato judicial; a constrição de bens, de ato judicial auxiliado pelo oficial de justiça; a alienação de bens, de ato judicial auxiliado pelo leiloeiro, e assim é até a extinção do processo: sempre atos que dependem do Poder Judiciário, mas cuja natureza talvez não justifique essa dependência.

Nessa toada de ideias, a Execução Fiscal Administrativa, a desjudicialização do processo de execução fiscal para algumas situações – como no caso da recuperação do

¹⁵⁷ CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. **Execução fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 58.

¹⁵⁸ CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. **Execução fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 58.

crédito tributário de menor valor –, pode se mostrar uma saída efetiva, pragmática e menos custosa de tempo e de custos aos cofres públicos.

Uma solução que parece se amoldar ao sistema constitucional brasileiro seria a delegação de atos executivos à administração – à semelhança dos chamados atos judiciais ordinatórios ou de mero expediente, que são delegados pelo juiz à secretaria da vara –, restando ao Poder Judiciário apreciar medidas de reserva jurisdicional.

Obviamente, a medida não seria a solução de todos os males, mas contribuiria definitivamente para o desafogamento do Poder Judiciário e para a otimização do próprio executivo fiscal.

De toda sorte, o tema não é simples; aqueles que sustentam a inconstitucionalidade da execução fiscal administrativa, sustentam-na exatamente com base nos princípios do acesso à Justiça, do devido processo legal e da reserva de alguns atos pela Constituição à jurisdição.

Ao nosso ver, a crítica não procede porque o que se pretende não é instaurar uma instância executiva administrativa e definitiva; ainda, não se pensa, assim cremos, em um modelo como o americano, mas, talvez, um semelhante ao português, em que alguns atos foram retirados da esfera do Judiciário e passados à Administração, como os de natureza administrativa no processo, tal qual uma diligência de penhora.

Conclui-se que a discussão diz muito mais respeito à identificação dos atos puramente decisórios e que sejam, de fato, reservados ao pronunciamento do Poder Judiciário, tendo em vista que esses, e somente esses, não poderiam ser transferidos à Administração Fiscal.

Quanto à possibilidade de o próprio credor ser o exequente, é preciso lembrar que a atuação administrativa é pautada no princípio da legalidade, portanto plenamente vinculada a atuação do administrador à lei; não há como se cindir o referido princípio e se presumir uma atuação interessada da autoridade encarregada de executar o contribuinte, visto que o sistema jurídico lhe encerra consequências, caso aja em desconformidade com a lei: punições administrativas, cíveis e até criminais.

Ademais, a consolidação de garantias aos servidores públicos, tais como acesso aos cargos públicos por meio de concursos públicos, irredutibilidade de vencimentos e subsídios, estabilidade no cargo após cumprimento de estágio probatório no qual aferida conduta satisfatória e estatuto jurídico a ser observado em atuação, tem exatamente por

fim assegurar que não haja desvios de conduta ou que se sobreponham interesses de ocasião em suas atuações. Eis a necessidade de uma burocracia¹⁵⁹ estável.

Tendo em vista o exposto, atualmente tramita no Senado Federal o PL de n. 4257/2019, que propõe a instituição da Execução Fiscal Administrativa, por meio de alteração na Lei n. 6.830/1980 (LEF), inserindo no seu corpo os arts. 41-A ao 41-R.¹⁶⁰

Nos termos em que proposto o PL, a execução fiscal administrativa não se destina a todo e qualquer tributo, mas apenas aos mencionados no art. 41-A:¹⁶¹ contribuições de melhoria, ITR, IPVA, IPTU e taxas em função da propriedade, usufruto ou posse de bem imóvel passível de alienação ou em razão da propriedade de veículo.

O traço marcante das espécies tributárias constantes no projeto de lei é a possibilidade de lançamento de ofício pela Fazenda Pública, visto que todas as informações necessárias ao ato de constituir o crédito tributário estão registradas nos arquivos da Administração Pública. Logo, contendo todas as informações necessárias ao seu alcance, em nada depende do contribuinte para constituir o crédito tributário, da mesma forma seria para cobrá-lo.

Não obstante, não enxergamos razão, a princípio, para que as demais espécies não possam, uma vez constituído o crédito tributário, ser executadas pela mesma via.

O art. 41-D do referido PL autoriza a Fazenda Pública a lavrar termo de penhora e requerer ao Cartório de Registro de Imóveis ou ao Departamento de Trânsito a averbação da penhora na matrícula do imóvel ou no registro do veículo, respectivamente, sem a prática efetiva de qualquer ato expropriatório, o que nos parece condizente com a própria permissão de se protestar o título executivo, não havendo qualquer ato efetivo de expropriação sem a participação do Poder Judiciário.

¹⁵⁹ Não no sentido pejorativo que se tem comumente difundido, mas como sistema de execução da atividade pública, especialmente da administração, por funcionários com cargos bem definidos e que se pautam por um regulamento fixo, determinada rotina e hierarquia com linhas de autoridade e responsabilidade bem demarcadas.

¹⁶⁰ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei n. 4257, de 2019**. Modifica a Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 28 jun. 2020.

¹⁶¹ “Art. 41-A. Para proceder à cobrança da dívida ativa de tributos instituídos com fundamento nos arts. 145, III, 153, VI, 155, III, e 156, I, da Constituição Federal, além taxas devidas em função da propriedade, do usufruto ou da posse de bem imóvel passível de alienação ou em razão da propriedade de veículo, a Fazenda Pública pode optar pela execução extrajudicial, na forma dos arts. 31 a 38 do Decreto-Lei n. 70, de 21 de novembro de 1966, observadas as regras específicas definidas nesta Lei”.

Quanto ao momento da medida, cremos que poderia ser de início, já com a primeira notificação ao executado, conforme art. 41-C; a mera outorga de novo prazo de defesa de 30 dias, conforme art. 41-E, *caput*, do PL, apenas cria morosidade desnecessária ao procedimento, e já verificado em juízo que muito mais do que garantir o direito de defesa do contribuinte, apenas o procrastina.

Dentro da mesma ideia de conferir à Administração atos não reservados ao Judiciário, o art. 41-G autoriza a realização de leilão pela Fazenda Pública; regula o procedimento do art. 41-G ao 41-O. Sempre bom lembrar que, durante todo o tempo do procedimento, o contribuinte e executado pode se valer do Poder Judiciário para correção de ilegalidades e comportamentos frustrantes de seus direitos fundamentais.

CONCLUSÃO

As nossas conclusões poderiam ser retiradas das seguintes citações:

Neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos.
(Benjamin Franklin)

Os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada.
(Oliver W. Holmes)

O direito, na sua igualdade majestática, proíbe tanto o rico como o pobre de dormir debaixo das pontes, de mendigar nas ruas ou de roubar pão.
(Anatole France)

A reclamação de direitos e a sua realização não é suficiente; o cidadão tem também deveres.
(Alexis de Tocqueville)

O problema político da humanidade é combinar três coisas: eficiência econômica, justiça social e liberdade individual.
(John Maynard Keynes)

Diante dessas citações e de todo o exposto neste trabalho, é preciso que enxerguemos os tributos, especialmente os impostos, sob uma outra lente: os tributos não constituem uma mera imposição do Estado, no intuito de invadir a propriedade privada; os tributos são a forma pela qual o Estado convoca seus cidadãos a participar, solidária e responsabilmente, de sua manutenção e do cumprimento de suas missões.

Os direitos dos brasileiros estabelecidos na Constituição Federal de 1988, parafraseando Holmes e Sustain,¹⁶² não caíram do céu e não são dons da natureza, portanto não podem se garantir por si mesmos, senão através da intervenção do Estado de implementá-los por meio de sua organização, atuação e distribuição. Não é possível, por

¹⁶² HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019, p. 187.

exemplo, assegurar-se o direito fundamental de propriedade do particular – o mesmo invadido pela tributação – sem a participação do Estado.

De forma mais simples, a realização de todos os direitos previstos na Constituição Federal de 1988, sejam eles de qualquer geração ou dimensão, possui um custo de efetivação pelo Estado. Toda liberdade, todo direito social, todo direito difuso ou coletivo, fundamentalmente estabelecido na Constituição, demanda recursos à sua efetivação e, assim, do seu provedor e garantidor, no caso o Estado.

Prover direitos, garantir um ambiente social de participação e propício ao desenvolvimento de todos e para todos, constituir um ambiente físico de proteção à vida humana e de atendimento de suas necessidades mais elementares são missões que autorizam, justificam e fazem da existência do Estado uma necessidade à sociedade. O Estado existe para a promoção do bem comum, e isso tem um custo financeiro indeclinável.

É possível concluir que todos os direitos previstos na Constituição Federal de 1988 possuem um custo financeiro, e essa realidade, levada a sério, implica, diametralmente, o encontro de um meio de o Estado obter os recursos financeiros necessários aos seus fins, qual seja, a tributação. Logo, o Estado moderno é essencialmente um Estado Financeiro.

Uma vez que a Constituição Federal de 1988 excepciona a atividade econômica do Estado,¹⁶³ autorizando-a apenas em face de imperativos de segurança nacional ou se presente o relevante interesse coletivo, afasta-se, assim, do modelo de Estado Patrimonial, e configura um sistema tributário, atribuindo competências tributárias para instituição de impostos a todos os entes federativos; e, em sede infraconstitucional, determina que é medida de responsabilidade fiscal a instituição de todos os tributos e especialmente os impostos.¹⁶⁴ Evidenciam-se duas faces de uma mesma moeda: o Estado brasileiro é um Estado Fiscal, sendo assim, o pagamento de tributos é um dever fundamental a ser cumprido pelo cidadão.

O Estado Fiscal é custeado essencialmente por impostos, haja vista tratar-se de espécie tributária com hipóteses de incidência desvinculadas de qualquer atividade estatal em face do contribuinte e receitas não vinculadas a fins específicos,¹⁶⁵ ordinárias e destinadas por lei a atender, em regra, às despesas correntes do Estado.¹⁶⁶

¹⁶³ Vide art. 173, *caput*, da Constituição Federal de 1988.

¹⁶⁴ Vide art. 11 da Lei Complementar 101/2000.

¹⁶⁵ Vide art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988.

¹⁶⁶ Vide art. 11, § 4º, e art. 12, *caput*, da Lei n. 4.320/1964.

O Estado Fiscal é o que se mostra compatível, de fato, com o Estado liberal e social, visto que, na economia, atividade livre ao particular, são produzidos os recursos, filtrados pela tributação, que se destinam a custear todas as atividades estatais, especialmente as sociais, ante a obviedade de seus custos em face do cidadão. E uma vez que o Estado se volta em inteireza aos indivíduos, é dever fundamental destes participar do custo do Estado.

Não é das tarefas mais fáceis, na atualidade, falar em deveres fundamentais, especialmente pós Segunda Guerra Mundial, ante os horrores e violações perpetrados contra os Direitos Humanos, o que gerou um ambiente de panjusfundamentalização de direitos, que nos parece não mais ser limitado. Em verdade, o discurso ilimitado e, em alguns momentos, vulgar – onde todo e qualquer direito tem uma base fundamental – fez com que a classe dos deveres fundamentais fosse esquecida. No caso, o dever fundamental de pagar tributos.

Uma vez previsto na Constituição – já que, ao contrário dos direitos fundamentais, os deveres devem ser expressos na Constituição –, o dever fundamental de pagar impostos é a contribuição financeira indeclinável para manutenção do Estado, exigida de todos que apresentem capacidade contributiva para participação financeira do Estado. Os tributos, especialmente os impostos, pelas razões já expostas, têm a missão constitucional de, mais do que manter o Estado, conferir efetividade aos direitos fundamentais, por meio do custeio que eles demandam.

Portanto, ante a essencialidade da receita tributária para custeio de todos os direitos constitucionais conferidos ao indivíduo através do diploma de 1988, não há como o Estado brasileiro abrir mão da realização de suas receitas tributárias, mostrando-se todas imprescindíveis à própria existência do Estado e ao cumprimento de suas missões.

Ainda, o dever de todos pagarem os tributos devidos ao Estado é medida que cumpre com a determinação de isonomia no trato com os contribuintes, uma vez que demonstrada a capacidade de contribuinte e incidindo na norma tributária pela prática do fato da vida que o obriga a pagar tributo, é dever dele cumprir a obrigação e do Estado o cobrar, sob pena de, não o fazendo, colocando-o em posição de vantagem frente àquele que cumpre com suas obrigações tributárias.

O art. 150, § 6º, da CF/88, demonstrando a indisponibilidade e essencialidade da receita tributária, afirma, em suma, que apenas lei pode autorizar a renúncia de receitas; não havendo norma dessa natureza, é dever do Estado realizar seu crédito tributário,

inclusive por meio de cobrança do contribuinte inadimplente. O meio de cobrança, no caso, o processo de execução fiscal.

O processo de execução fiscal no Brasil, instituído pela Lei n. 6.830/1980, há tempos não se mostra efetivo na medida da essencialidade de realização da receita tributária aos cofres públicos. Muito pelo contrário. Nos idos de 1988, Geraldo Ataliba já afirmava a necessidade de se criar vias alternativas à cobrança fiscal do Estado.¹⁶⁷ Atualmente, conforme relatório publicado pelo CNJ, as ações de execução fiscal que assolam o Poder Judiciário são um – senão o maior – de seus maiores gargalos na prestação jurisdicional.

O processo de execução fiscal no Brasil se mostra de pouca efetividade: ações propostas ao apagar das luzes do prazo prescricional, repetições de atos em via administrativa e judicial, o custo alto do processo de execução e o comportamento beligerante dos litigantes, pouco afetos ao consenso, em face da própria indisponibilidade do rito, estão entre as causas a explicar o resultado pequeno em face da enorme dívida ativa do Estado.

Não bastasse um processo que tem se mostrado obsoleto no que toca à cobrança da receita tributária, os recursos públicos são escassos; diante dessa escassez, a União, aqui recortada a matéria, amparada em critérios puramente econômicos, editou a Portaria de n. 75 do Ministério da Economia, instituindo alçadas para inscrição de débito tributário e ajuizamento de execução fiscal, em face do valor diminuto e da pouca recuperabilidade que o crédito de menor valor tem demonstrado na prática judicial.

A referida norma infralegal, além de não obedecer ao contido no art. 150, § 6º, da CF/88, por não se tratar de espécie normativa contida no art. 59 da CF, ainda encontra óbice na norma que trata da matéria, qual seja, o art. 18, § 1º, da Lei n. 10.522/2002, que determina o cancelamento dos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais). Logo, padece de vício de legalidade a referida norma.

Por outra via, a solução da Administração Tributária Federal para resolver a dívida de menor valor, além de não encontrar amparo legal, trata-se de mera escolha econômica, o que é totalmente estranho ao sistema jurídico e descumpre o princípio da isonomia, que deve reger a relação do Fisco com os contribuintes, a partir do momento em que se tem dois contribuintes numa mesma situação jurídico-tributária, na mesma hipótese de

¹⁶⁷ Vide item 4.3, nota de rodapé 148, p. 101.

incidência tributária, dando origem ao mesmo fato gerador da obrigação tributária, mas apenas um paga pelo tributo devido, enquanto o outro não o faz e em virtude do valor, o tributo não será cobrado pelo Estado.

Trata-se de situação inconstitucional, na medida em que o Estado tolera o descumprimento de um dever fundamental pelo indivíduo; descumpra o princípio basilar de trato com os seus cidadãos, qual seja, o de isonomia, fazendo com que aqueles que pagam, paguem mais em face daqueles que não pagam; e, no meio econômico, gera distorções inaceitáveis na concorrência, conferindo posição vantajosa de competitividade ao micro e pequeno empresário, que tem sua receita implementada pelo inadimplemento tributário. Por último, descumpra o que lhe é essencial: auferir a receita necessária ao cumprimento de suas obrigações constitucionais.

Portanto, simplesmente dispensar a receita tributária justificando a escolha no valor menor do débito e na pouca efetividade do processo de execução fiscal para sua realização nesses casos não encontra amparo no sistema jurídico brasileiro, caracterizando uma escolha puramente econômica, sem amparo constitucional.

Quando levado a sério o custo orçamentário de todos os direitos a serem implementados pelo Estado, todas as receitas tributárias, independentemente de seus valores, mostram-se de recuperação necessária; e se um meio não se mostra eficaz, é preciso achar o meio adequado para tanto, sair da visão engessada, para abrir possibilidades de solução dentro do próprio sistema de pertencimento da matéria, no caso, o jurídico. Especialmente quando ele proporciona a solução adequada e apenas demanda a atuação do legislador.

O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 156, III c.c. o art. 171, autoriza que a lei institua a transação em matéria tributária, no intuito de extinguir o crédito tributário e terminar o litígio. Litígio entendido como lide, ou seja, pretensão resistida de uma parte em face de outra, levada a juízo. Ante a vinculatividade da atuação da Administração Tributária, contida no art. 3º do mesmo diploma legal, essa é a interpretação que parece se adequar ao sistema jurídico brasileiro

A transação tributária, caracterizada pela possibilidade de resolução do conflito através de concessões mútuas das partes envolvidas, mostra-se como um dos meios com potencial condições de solucionar o problema da inefetividade do processo de execução fiscal em face do débito tributário de pequeno valor.

Em atenção a isso, em 14 de abril de 2020, foi promulgada a Lei n. 13.988, no intuito de, nos termos do que autoriza o art. 171 do CTN, dispor sobre a transação

tributária em âmbito administrativo – cuja constitucionalidade e compatibilidade com o dispositivo do CTN mencionado questionamos – e judicial.

O Capítulo IV da referida lei tratou da transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor, estabelecendo, em seu art. 23, I, seu atual parâmetro legal: o valor de dívida de até 60 (sessenta) salários mínimos. A determinação corrobora que, de fato, a Portaria n. 75 do Ministério da Economia mencionada não encontra amparo legal no ordenamento jurídico brasileiro e que o crédito tributário, ainda que de menor valor, não é dispensável.

Apesar da boa intenção do legislador, talvez movido pelo receio de conferir maior discricionariedade ao administrador, ante o debate doutrinário existente acerca da subsistência do instituto frente à Constituição de 1988, a Lei n. 13.988/2020 se assemelha muito mais a uma espécie de parcelamento especial, a substituir ou andar a par dos já existentes no âmbito federal, uma vez que, praticamente, vincula toda a atuação do administrador, ao determinar que imponha as regras unilateralmente em edital de adesão, cabendo ao contribuinte apenas cumpri-las para fins de ter a “transação” concluída, o que foge do modelo de concessões mútuas próprio do instituto.

Nossa conclusão se reforça pelo fato de que a transação prevista na Lei n. 13.988/2020 não termina o litígio; sequer o suspende, havendo essa possibilidade apenas mediante acordo processual entre as partes. No CTN a transação é prevista como forma de terminação de litígio, o que não ocorre e reforça nossa impressão de que sua natureza é de um verdadeiro parcelamento tributário.

De toda sorte, apresenta-se o instituto da transação contido nos arts. 23 ao 27 da Lei n. 13.988/2020 como uma ferramenta, na ausência de outras mais efetivas, capaz de recuperar as receitas tributárias de menor valor e, dentro de suas possibilidades, reduzir as demandas judiciais e dar melhor efetividade à arrecadação de todos os recursos tributários essenciais à manutenção do Estado e ao cumprimento de suas obrigações.

Além da transação, outras formas de recuperação do crédito tributário têm sido discutidas no intuito de se tornarem uma alternativa ao executivo fiscal: o negócio jurídico processual; a arbitragem e a execução fiscal administrativa; as duas últimas, inclusive, constam em projeto de lei que tramita no Senado Federal.

O chamado Negócio Jurídico Processual (NJP) encontra amparo no art. 190 do Código de Processo Civil brasileiro. Trata-se da possibilidade de as partes, em juízo, firmarem acordo sobre o procedimento a ser adotado no caminho da solução do litígio, o que pode, de fato, abreviar bastante o tempo do processo judicial, havendo boa vontade

de ambas as partes, em que pese o acordo não dizer respeito ao direito material em si discutido.

No que se refere ao processo no qual se busca recuperar o débito tributário de menor valor, é possível que as partes limitem as provas a serem produzidas em sede de embargos, ou negociem as garantias prestadas, o que facilita o processo, evitando expedientes inexitosos e, na maior parte das vezes, inúteis frente ao patrimônio diminuto do contribuinte, o que não quer dizer, entretanto, que este não tenha interesse em regularizar a sua situação junto ao fisco.

Em âmbito federal, é uma realidade, conforme Portaria 742/2018 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), faltando apenas a União conceder aos seus representantes judiciais a segurança necessária para atuação e uso das ferramentas jurídicas contidas no documento.

Especificamente quanto à arbitragem tributária, o assunto parece ter ganhado novo fôlego com a alteração promovida pela Lei n. 13.129/2015 na Lei de Arbitragem, qual seja, Lei n. 9.307/1996, que autoriza a Administração Pública a eleger o procedimento de arbitragem para dirimir conflitos nos quais direitos patrimoniais disponíveis estejam em discussão.

A definição da disponibilidade ou não do crédito tributário é a grande discussão acerca da matéria. No ponto, entendemos que o sistema tributário brasileiro já fez a definição, quando autoriza institutos como a transação e o parcelamento tributário.

Ainda, enquanto não aportado aos cofres do Tesouro Nacional, no caso da União, trata-se de mera previsão de receita e não receita definitiva e incorporada ao patrimônio público. O crédito tributário, em verdade, trata-se de um meio aos fins públicos do Estado, esses sim, indisponíveis. Portanto, o crédito tributário é classificado como interesse público secundário, logo, instrumentável, disponível e arbitrável, podendo ser objeto de procedimento de arbitragem.

Vale o registro da tramitação do Projeto de Lei de n. 4.257/2019.

No que se refere à Execução Fiscal Administrativa, concluímos que se trata de expediente que, além de oxigenar a arrecadação, especialmente no que se refere a débito tributário de menor valor, evidentemente desafogaria o Poder Judiciário quanto aos processos de execução fiscal.

Trata-se de prática experimentada em países democráticos e com leque extenso de direitos fundamentais reconhecidos aos seus cidadãos, como Portugal e Estados Unidos, porém, nos quais, não se perde de vista a fundamentalidade do dever de pagar tributos.

No Brasil, em face do princípio da reserva de jurisdição e legalidade, nem todos os atos processuais praticados no processo de execução fiscal parecem ser de possível transferência à Administração Tributária. Não obstante, é evidente que a abreviação de procedimentos e a desnecessidade de repetição de atos em sede administrativa e judicial contribuiriam para uma maior efetividade, celeridade e recuperabilidade do crédito tributário.

O mesmo Projeto de Lei de n. 4.257/2019, que tramita no Senado Federal, trata da matéria.

A realização de todos os direitos conferidos aos indivíduos pela Constituição Federal de 1988 pressupõe um Estado Fiscal no qual suas receitas tributárias, especialmente de impostos, da menor à maior, devidas por todos os contribuintes, sejam efetivamente recuperadas e, mais do que isso, haja verdadeiro empenho em recuperá-las, senão pela via ordinária, pelas alternativas ou pela criação delas.

Por meio do Estado, uma sociedade complexa, inserida em um país de dimensões continentais como o Brasil, é capaz de alcançar grau de cooperação e solidariedade necessários a tornar as letras no papel da Constituição Federal de 1988 em vida vivida, efetiva e digna, como assim pensamos, foi o plano de nossa Constituição Cidadã.

REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros 2008.

ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. **Revista de Informação Legislativa**, v. 25, n. 97, p. 111-132, jan./mar. 1988. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/181823>. Acesso em: 27 jun. 2020.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. *In*: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses públicos versus interesses privados**: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 159-180.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves Batista. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BAUMAN, Zygmunt. **Vida para consumo**: a transformação das pessoas em mercadoria. Rio de Janeiro: Zahar, 2008.

BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal**: análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018.

BERLIRI, Luigi. **El imposto justo**. Tradução de F. Vicente-Arche Domingo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 8 jun. 2020.

BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Exposição de Motivos da MP n. 899/2019**. Brasília, DF, de 6 de setembro de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei 1646/2019**. Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1721790&filename=PL+1646/2019. Acesso em: 20 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto n. 70.235/1972, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 5 de mar. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 1.569, de 8 de agosto de 1977**. Modifica o artigo 11 do Decreto-Lei n. 352, de 17 de junho de 1968, alterado pelo artigo 1º do Decreto-Lei n. 623, de 11 de junho de 1969, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1569.htm. Acesso em: 5 de mar. 2020.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. **Nota Técnica**: custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Novembro de 2011. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf. Acesso em: 16 jun. 2020.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. **Pnad-Covid19**. Disponível em: <https://covid19.ibge.gov.br/>. Acesso em: 15 jun. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. (Lei de Responsabilidade Fiscal). 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. Acesso em: 12 fev. 2020.

BRASIL. **Lei n. 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/2002/110522.htm. Acesso em: 19 abr. 2020

BRASIL. **Lei n. 13.129, de 26 de maio de 2015**. Altera a Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm. Acesso em: 8 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 14.013, de 10 de junho de 2020**. Dispõe sobre o valor do salário-mínimo a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2020; e dá outras providências. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.013-de-10-de-junho-de-2020-261279533>. Acesso em: 6 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 16 maio 2020.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** (Código Tributário Nacional). 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/15172compilado.htm. Acesso em: 7 mar. 2020.

BRASIL. **Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980.** (Lei de Execuções Fiscais). 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/16830.htm#:~:text=LEI%20No%206.830%2C%20DE,P%C3%BAblica%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias. Acesso em: 18 mar. 2020.

BRASIL. **Lei n. 9.289, de 4 de julho de 1996.** Dispõe sobre as custas devidas à União, na Justiça Federal de primeiro e segundo grau e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9289.htm. Acesso em: 6 abr. 2020.

BRASIL. Receita Federal. **Portaria PGFN n. 742, de 21 de dezembro de 2018.** Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual - NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei n. 4257, de 2019.** Modifica a Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 15 mar. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional n. 108/2015.** Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materiais/-/materia/122592>. Acesso em 24/06/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.168.625/MG.** Primeira Seção. Rel. Ministro Luiz Fux. Julgado em 09.06.2010. DJe 01.07.2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.377.507/SP.** Primeira Seção. Rel. Min. Og Fernandes. Julgado em 26.11.2014. DJe 02.12.2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 393.** Primeira Seção. Julgado em 23.09.2009. DJe 07.10.2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 560.** Primeira Seção. Julgado em 09.12.2015. DJe 15.12.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 236881.** Segunda Turma. Rel. Min. Maurício Corrêa. Julgado em 05.02.2002. DJ 26.04.2002.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**. Brasília, 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wpcontent/uploads/contendo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em: 16 jun. 2020.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2020**. Brasília 2014. Disponível em: <https://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>. Acesso em: 5 jun. 2020.

BURNET, Andrew (coord.). **50 discursos que marcaram o mundo moderno**. Porto Alegre: L&PM, 2018.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães. **Execução fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2017.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do direito administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ- RFD**, n. 27, 2015.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? *In*: HUMBERTO, Ávila (coord.). **Fundamentos do direito tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 11-34.

FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Execução fiscal administrativa nos EUA intimida**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-mai-26/execucao-fiscal-administrativa-eua-intimida-sumaria>. Acesso em: 20 abr. 2020.

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

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. O processo tributário: reflexões sobre o contencioso administrativo e o processo judicial – outros meios alternativos de cobrança. *In*: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (coord). **Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário**. São Paulo: Noeses, 2020. v. I, p. 917-945.

JELLINEK, Georg. **System der Subjektiven Öffentlichen Rechte**. Freiburg: J.C.B. Mohr, 1892.

LUHMANN, Niklas. **Sistemas sociais**. Petrópolis: Vozes, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Transação em matéria tributária. Limites. Inconstitucionalidades**. Consulta UNAFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF, 20 de agosto de 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2kucDaN>. Acesso em: 15 jun. 2020.

MAIS de 600 mil pequenas empresas fecharam as portas com a pandemia. **Jornal Contábil**. 10 de abril de 2020. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/mais-de-600-mil-pequenas-empresas-fecharam-as-portas-com-a-pandemia>. Acesso em: 15 abr. 2020.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (coord). **Novos rumos do processo tributário**: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. São Paulo: Noeses, 2020. v. I.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (coord). **Novos rumos do processo tributário**: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. São Paulo: Noeses, 2020. v II.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MAYER, Otto. **Deutsches Verwaltungsrecht**. Berlim: Dunker & Humblot, 1961. v. 1.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

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

MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MORAES, Rui. **A execução fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

MURRAY, Charles. **What it means to be a libertarian**: a personal interpretation. Nova York: Broadway Books, 1997.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2010.

NABAIS, José Casalta. **O princípio do estado fiscal**. Coimbra: Coimbra, 2000.

NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra, 2007.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016.

PASINATO, Ana Paula; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Arbitragem tributária: breve análise luso-brasileira. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3, n. 6, p. 1041-1073, 2017. p. 1061. Disponível em: http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1041_1073.pdf. Acesso em: 13 fev. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código tributário comentados**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIKETTY, Thomas. **O capital**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

SARMENTO, Daniel. A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais: o debate teórico e a jurisprudência do STF. *In*: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. **Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 741-768.

SOUZA, Felipe; FELLET João. Coronavírus: o desespero de pequenos empresários forçados a fechar as portas. **BBC News Brasil**. 27 de março de 2020. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/geral-51967940>. Acesso em: 30 mar. 2020.

STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo, ENGELMANN, Wilson (org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. Arbitragem Tributária: realidade ou fantasia?. *In*: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (coord). **Novos rumos do processo tributário**: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. São Paulo: Noeses, 2020, p. 947-970.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal. *In*: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. **Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 741-768.

VASCONCELOS Gabriel; SARAIVA, Alessandra. Pandemia fecha 522 mil negócios no país, a maioria de pequeno porte. **Valor Econômico**. 17 de julho de 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/07/17/pandemia-fecha-522-mil-negocios-no-pais-a-maioria-de-pequeno-porte.ghtml>. Acesso em: 2 ago. 2020.

VELLOSO, André Pitten. Justiça tributária. *In*: ÁVILA, Humberto (coord.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 35-86.

VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e justiça em Niklas Luhmann**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2015.