

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

NATALIE CRISTYNE DE SANTANA BARBOSA FARIAS

DO ESTADO ARRECADADOR AO ESTADO GARANTIDOR
Da recuperação de créditos da dívida ativa à efetivação de direitos fundamentais

MACEIÓ/AL
2021

NATALIE CRISTYNE DE SANTANA BARBOSA FARIAS

DO ESTADO ARRECADADOR AO ESTADO GARANTIDOR

Da recuperação de créditos da dívida ativa à efetivação de direitos fundamentais

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

MACEIÓ/AL
2021

Catálogo na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

- F224d Farias, Natalie Cristyne de Santana Barbosa.
Do estado arrecadador ao estado garantidor : da recuperação de créditos da dívida ativa à efetivação de direitos fundamentais / Natalie Cristyne de Santana Barbosa Farias. – 2021.
116 f. : il.
- Orientador: Gabriel Ivo.
Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió.
- Bibliografia: f. 102-116.
1. Direitos fundamentais. 2. Direito financeiro. 3. Execução fiscal. 4. Dívida ativa. 5. Desjudicialização. I. Título.

CDU: 347.73



FOLHA DE APROVAÇÃO

NATALIE CRISTYNE DE SANTANA BARBOSA FARIAS

DO ESTADO ARRECADADOR AO ESTADO GARANTIDOR

Da recuperação de créditos da dívida ativa à efetivação de direitos fundamentais

Trabalho final apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Alagoas, como parte das exigências para obtenção do título de Mestre, sob a orientação do Prof(a) Dr(a) Gabriel Ivo.

Maceió, 26 de novembro de 2021

Banca Examinadora

BECLAUTE
OLIVEIRA
SILVA:AL180

Assinado de forma digital
por BECLAUTE OLIVEIRA
SILVA:AL180
Dados: 2021.11.26
17:03:56 -03'00'

Prof. Dr. Beclaute Oliveira Silva
(Presidente)

Prof. Dr. Basile Georges Campos Christopoulos
Avaliador Interno UFAL/AL

BRUNO EMANUEL TAVARES
DE MOURA:05012801466

Assinado de forma digital por BRUNO
EMANUEL TAVARES DE MOURA:05012801466
Dados: 2021.11.30 15:23:40 -03'00'

Prof. Dr. Bruno Emanuel Tavares de Moura
Avaliador Externo UNIT

Aos meus filhos, Lucas e Pedro, e ao meu marido Sidney, amados companheiros de todas as horas e tripulantes do meu navio nesta jornada acadêmica e em todas as outras.

AGRADECIMENTOS

A decisão de começar a jornada do Mestrado, para desbravar um enorme mar de conhecimento, não foi fácil, mas confiei na minha estrutura e comecei a navegar mesmo sem muita experiência em mares acadêmicos. Durante essa incursão contei com o apoio dos meus familiares e conheci pessoas incríveis. Graças a todos eles, a Deus e a Nossa Senhora, essa não foi uma viagem solitária.

Quero agradecer aos meus pais, Arnaldo e Santana, por terem feito um lastro sólido de princípios morais e éticos. Aos meus irmãos, Jully e Arnaldinho, pelo apoio de sempre.

Ao meu marido Sidney, que é meu porto seguro, minhas hélices e minha âncora, que sempre me apoiou e impulsionou a cada passo que dei e a cada página que escrevi, seja com palavras de incentivo e carinho, seja cuidando dos meninos enquanto eu estava dedicada à produção de artigos e desta dissertação. Gratidão por tanto amor e dedicação, mesmo nos momentos em que eu era a própria tempestade da jornada.

Aos meus filhos Lucas e Pedro, pelas palavras e gestos de amor e encorajamento; mesmo sem perceber, eles foram minha calma nessa jornada tão turbulenta. Duas crianças que se mostraram tão maduras com suas mensagens e atos inocentes de amor incondicional.

Ao meu orientador Gabriel Ivo, pelo seu incentivo, disponibilidade e apoio que sempre demonstrou. Aqui exprimo a minha gratidão pelo compartilhamento de tanto conhecimento sobre esse vasto mar acadêmico e por partilhar sua encantadora biblioteca.

Aos meus colegas do mestrado da Turma 14, que viraram amigos nessa longa, cansativa, mas gratificante jornada. Cada um no seu barco, enfrentamos tempestades, compartilhamos conhecimentos e experiências de vida, em especial à minha amiga Danyelle, que foi um presente nesse percurso.

A duas mulheres pelas quais tenho enorme admiração: minha querida ex-chefe Emmanuelle de Araújo Pacheco Marroquim e minha amiga e vizinha Patrícia Melo Messias, mulheres fortes, inteligentes, guerreiras, Procuradoras do Estado brilhantes e mães maravilhosas; gratidão por todo o apoio, livros emprestados, dados fornecidos e, acima de tudo, pelo exemplo de que lugar de mulher é onde ela quiser chegar.

Aos professores da banca examinadora, que tão gentilmente aceitaram participar e colaborar com esta dissertação.

Por fim, a todos aqueles que contribuíram, direta ou indiretamente, para a conclusão desta longa jornada de tanto aprendizado acadêmico e de vida, minha eterna gratidão.

Dize-nos, pois, que te parece? É lícito pagar o tributo a César, ou não?
Jesus, porém, conhecendo a sua malícia, disse: Por que me experimentais, hipócritas?
Mostrai-me a moeda do tributo. E eles lhe apresentaram um dinheiro.
E ele diz-lhes: De quem é esta efígie e esta inscrição?
Dizem-lhe eles: De César.
Então ele lhes disse: Dai, pois a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus.
E eles, ouvindo isto, maravilharam-se, e, deixando-o, se retiraram.
(Mateus 22:17-22)

RESUMO

O Estado tem por missão a promoção do bem-estar social, lastreado na supremacia do interesse público, para que seus governados possam viver em harmonia. A base dessa harmonia surge do equilíbrio entre direitos e deveres, que deve existir tanto por parte dos cidadãos, quanto do Estado. A dualidade de direitos e deveres é um dilema que rege diversas relações sociais e jurídicas; com base nisso, a presente pesquisa estuda a correlação existente entre a efetivação dos direitos fundamentais e o dever de pagar impostos ou o dever de contribuição, para que esses direitos possam ser efetivados. Este trabalho tem por escopo a análise da eficiência e da eficácia da Execução Fiscal e outros meios não judiciais de recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa, créditos que podem ser utilizados para a efetivação de direitos fundamentais do cidadão, compondo assim o ciclo de direitos e deveres da relação entre Estado e cidadão. Analisa possíveis falhas nos procedimentos da execução fiscal e estuda a viabilidade dos meios de “desjudicialização” de cobrança da Dívida Ativa, conjuntamente com a análise de dados levantados por órgãos públicos sobre o tema. Para tanto, traz um lastro doutrinário e constitucional ao versar sobre o federalismo brasileiro e os direitos e deveres fundamentais dos cidadãos; estuda a Dívida Ativa e alguns institutos do Direito Financeiro-Tributário; e enfoca os meios de “desjudicialização” de cobrança da Dívida Ativa, como possibilidades de recuperação mais eficiente de créditos inscritos em Dívida Ativa.

PALAVRAS-CHAVE: Direitos Fundamentais; Direito Financeiro; Execução Fiscal; Dívida Ativa; Desjudicialização.

ABSTRACT

The State's mission is to promote social well-being, backed by the supremacy of the public interest, so that its governed can live in harmony. The basis of this harmony arises from the balance between rights and duties, which must exist both on the part of citizens and the State. The duality of rights and duties is a dilemma that governs various social and legal relationships; based on this, this research studies the correlation between the realization of fundamental rights and the duty to pay taxes or the duty to contribute, so that these rights can be made effective. The scope of this work is to analyze the efficiency and effectiveness of Tax Enforcement and other non-judicial means of recovery of credits registered in Active Debt, credits that can be used for the realization of fundamental rights of the citizen, thus making up the cycle of rights and duties of the relationship between State and citizen. It analyzes possible shortcomings in tax enforcement procedures and studies the feasibility of means of “dejudicialization” for collecting the Active Debt, together with the analysis of data collected by public bodies on the subject. For that, it brings a doctrinal and constitutional ballast when dealing with Brazilian federalism and the fundamental rights and duties of citizens; studies the Active Debt and some institutes of Financial-Tax Law; and focuses on the means of “unjudicializing” the collection of Active Debt, as possibilities for more efficient recovery of credits registered in Active Debt.

KEYWORDS: Fundamental Rights; Financial Law; Tax Enforcement; Active Debt; dejudicialization.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Fluxo de vinculação de receitas e despesas públicas.....	48
Figura 2 – Receita realizada por categoria econômica.....	49
Figura 3 – Estoque da Dívida Ativa por natureza do crédito.....	64
Figura 4 – Recuperação da Dívida Ativa por tipo de crédito	64
Figura 5 – Histórico do impacto da execução fiscal nos processos novos e pendentes.....	66
Figura 6 – Histórico do impacto da execução fiscal na taxa de congestionamento total.....	66
Figura 7 – Total de execuções fiscais pendentes, por tribunal.....	67
Figura 8 – Dados da arrecadação da Dívida Ativa do estado de Alagoas nos anos de 2019 e 2020	68
Figura 9 – Consolidação dos dados apresentados no “Quadro Gerencial do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas: dados de litigiosidade 2019-2020”.....	69
Figura 10 – Distribuição de processos de execução fiscal segundo o tipo de citação.....	70
Figura 11 – Etapas da execução fiscal segundo a frequência de ocorrência e os tempos médios absoluto e ponderado de processamento	71
Figura 12 – Recuperação da Dívida Ativa por estratégia de cobrança.....	88
Figura 13 – Evolução da arrecadação com protesto de Certidões da Dívida Ativa.....	88
Figura 14 – Percentual de arrecadação por estratégia de cobrança.....	89
Figura 15 – Evolução dos valores mensalmente arrecadados com acordos de transação de dezembro de 2019 a novembro de 2020.....	94
Figura 16 – Percentual de acordos de transação disponibilizados pela Procuradoria.....	95

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 A FUNÇÃO SOCIAL DO FEDERALISMO BRASILEIRO E OS DIREITOS E DEVERES FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES	14
2.1 A Evolução dos Direitos Fundamentais e do Direito Financeiro-Tributário.....	14
2.2 A Estrutura do Estado Fiscalista.....	19
2.3 O Federalismo e a Promoção dos Direitos Fundamentais.....	24
2.4 Os Direitos Fundamentais dos Contribuintes.....	28
2.5 O Dever Fundamental de Pagar Tributos.....	35
3 RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA E A CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS	44
3.1 Receitas, Despesas, Orçamento Público e as escolhas com base na Reserva do Possível	44
3.2 A Execução Fiscal e seus procedimentos.....	54
3.3 Dívida Ativa e Execução Fiscal em Números.....	63
4 A DESJUDICIALIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA E A BUSCA DO INTERESSE PÚBLICO	74
4.1 Desjudicialização no Direito Tributário.....	74
4.2 Cessão de Crédito e a Securitização.....	78
4.3 O Protesto de Certidões da Dívida Ativa.....	84
4.4 Autocomposição em Matéria Tributária.....	90
5 CONCLUSÃO	99
REFERÊNCIAS	102

1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação justifica-se diante de estudos preliminares de dados emitidos anualmente por diversos órgãos públicos, que serão apresentados no decorrer deste trabalho, a evidenciar elevados estoques de créditos inscritos Dívida Ativa e taxas expressivas de congestionamento dos processos executivos fiscais, o que gera, conseqüentemente, um aumento dos custos processuais para o Estado e uma menor recuperação de créditos da Dívida Ativa.

Surge daí a necessidade de estudar meios de desjudicialização da cobrança desses créditos, de maneira a possibilitar ao Estado a elevação dos índices de recuperabilidade da Dívida Ativa, para que ele possa com isso aumentar os recursos orçamentários para a efetivação dos direitos fundamentais do cidadão, tendo a Dívida Ativa como um dos estímulos para essa finalidade.

O principal meio judicial utilizado pelo Estado para recuperar os tributos não arrecadados é o processo executivo fiscal, previsto na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que versa sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Diversos são os obstáculos enfrentados pelo Poder Público em sua caminhada executiva fiscal. Evidencia-se que em alguns casos, como os que serão demonstrados na seção três, os processos prescrevem, pois no tempo legalmente estipulado o executado não é localizado ou não são encontrados bens capazes de garantir a execução, ou até mesmo, casos há em que não são iniciados os processos judiciais diante dos baixos valores¹.

A análise dessas dificuldades possibilitará o estudo de meios que possam contribuir com a arrecadação, apontando formas para tornar a execução fiscal mais efetiva, do mesmo modo que o estudo dos meios de “desjudicialização” de cobrança da Dívida Ativa, tais como o protesto, a securitização e a transação tributária.

O presente trabalho terá como um dos seus focos o estudo sobre os direitos fundamentais, tanto sob a ótica de sua efetivação pelo Estado, quanto da sua aplicação como respaldo ao Estado para atuar na Execução Fiscal, a fim de concretizar receitas para a efetivação dessas garantias. Será em torno desse ciclo jurídico desenhado que se debruçará esta pesquisa, analisando os procedimentos da execução fiscal e estudando a viabilidade jurídica e a eficiência dos meios alternativos de implementação da Dívida Ativa.

¹ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Custo unitário do processo de execução fiscal da União: relatório de pesquisa**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf>. Acesso em: 2 mai. 2021.

O presente trabalho tem por objeto o estudo bibliográfico de alguns doutrinadores que versam sobre os Direitos Fundamentais, a evolução do Direito Financeiro-Tributário, assim como aqueles que se dedicam a escrever sobre a Execução Fiscal e a “desjudicialização” da recuperação de créditos inscritos na Dívida Ativa.

Será feita a análise da legislação nacional e sua aplicação pelas cortes superiores, sobre a Execução Fiscal e a “desjudicialização” da recuperação de créditos inscritos na Dívida Ativa. Simultaneamente, serão estudados dados oficiais concernentes ao tema, para que se analise a eficiência dos métodos estudados de recuperação de créditos da Dívida Ativa.

Para tanto, a presente dissertação será dividida em três principais seções. Na seção dois, será feito um estudo constitucional dos direitos dos contribuintes conjuntamente com os direitos sociais, abordando possíveis dificuldades de implementação dos direitos fundamentais sociais diante da reserva do possível e das limitações orçamentárias. Em seguida, far-se-á uma análise dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, por um prisma do Estado-Fiscal como ente responsável por implementar políticas públicas.

A segunda seção dará uma base teórica que permeará todo o trabalho, analisando a estrutura do Estado Fiscalista e qual a sua função social, se meramente arrecadatória ou se tem por objetivo a implementação de direitos fundamentais. Efetua-se uma análise dos limites do Direito Tributário e do Direito Financeiro, e se discorre, também, sobre o federalismo financeiro e a estrutura arrecadatória do país.

Na seção três, inicialmente serão apresentadas noções introdutórias sobre receita pública e dívida ativa, por se tratar de conceitos basilares para a continuidade do trabalho. Por ser a arrecadação de impostos a principal fonte de receitas do Estado, será analisada a estrutura de arrecadação dos estados e sua repercussão no estoque da Dívida Ativa. Ainda, aborda-se a composição da Dívida Ativa e sua relação com as leis orçamentárias.

Em seguida, será feita uma análise da estrutura da Execução Fiscal, em conjunto com dados oficiais do Poder Judiciário e do Executivo no Brasil, particularmente no Estado de Alagoas, que podem demonstrar ou não a eficiência desse procedimento executivo.

Para finalizar, a seção quatro tem como foco o estudo da viabilidade dos meios de desjudicialização da recuperação de créditos inscritos na Dívida Ativa, sendo abordados alguns pontos de destaque e de divergência de cada instrumento, à luz da Constituição Federal e com base em dados da repercussão desses métodos para a recuperação da Dívida Ativa.

2 A FUNÇÃO SOCIAL DO FEDERALISMO BRASILEIRO E OS DIREITOS E DEVERES FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES

2.1 A EVOLUÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E DO DIREITO FINANCEIRO-TRIBUTÁRIO

O Estado não é um fim em si mesmo; ele surge de uma necessidade coletiva de organização do ser humano em sociedade. O homem social precisa de uma força maior para limitar seus instintos e garantir a convivência coletiva pacífica².

Para Hans Kelsen, na obra “Teoria Pura do Direito”, o Estado é constituído essencialmente por sua “população, o território e o poder; define-se como uma ordem jurídica relativamente centralizada, limitada no seu domínio espacial e temporal de vigência, soberana ou imediata relativamente ao Direito internacional e que é, globalmente ou de um modo geral, eficaz”³.

No entanto, ao tempo que indivíduos criam o Estado, concedendo-lhe poderes sancionatórios, esse grupo começa a exigir do Estado cada vez mais sua atuação, pois à medida que os inter-relacionamentos se tornam complexos, as exigências das prestações estatais intensificam-se, com consequentes custos para tais demandas.

Registros históricos relatam que desde os primórdios da formação do Estados, os povos se organizavam para que de alguma forma essa estrutura fosse financiada:

2000 mil anos antes de Cristo os egípcios haviam instaurado um sistema tributário composto por impostos diretos e indiretos, na qual a agricultura era tributada na proporção de 20% da receita bruta, havendo inclusive um sistema de apuração presumida de imposição fiscal. [...]

Na Grécia clássica praticamente não havia arrecadação interna para a sustentação dos gastos públicos. A receita pública nas cidades-Estado gregas ocorria através de guerras de conquistas e da submissão de outros povos⁴.

O financiamento da estrutura estatal sempre foi uma necessidade e uma preocupação para a manutenção e a prosperidade do Estado. Conforme as sociedades foram evoluindo e as

² OLIVEIRA, Regis Fernandes. O Federalismo como Instrumento de Concretização de Direitos Fundamentais e Sociais. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 79.

³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 203.

⁴ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, Republica e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 42.

relações intersociais intensificaram-se, novas demandas e conseqüentemente novas exigências de prestações estatais começaram a surgir.

Essas exigências de contraprestações do Estado foram ganhando novas roupagens com o aprimoramento de sua própria estrutura e com a evolução de seus regramentos, por meio das Constituições dos países.

A Constituição norte-americana de 1787 é considerada um marco inicial dessa evolução, “pois além de estabelecer parâmetros para o exercício do poder, positivou vários dos direitos anteriormente existentes, consolidando-os como direitos fundamentais, em uma posição de relevo em face dos demais”⁵.

No tocante ao Direito Financeiro, a referida Carta norte-americana inovou ao disciplinar pela primeira vez a forma como o governante deveria lidar com as despesas públicas e como se deveria prestar conta dos valores arrecadados e dos gastos públicos. Nesse sentido, Fernando Scaff afirma que “é com a Constituição norte-americana que se instaura outro paradigma, da subsunção dos gastos públicos ao princípio da autorização parlamentar e da prestação dessas contas à sociedade de forma periódica”⁶.

Com o desenvolvimento do Estado e da organização da sociedade surgem os Direitos Fundamentais, conforme a necessidade evolutiva de cada grupo. Desde os regimes autoritários da Antiguidade até os regimes democráticos atuais, os Direitos Fundamentais passaram por diversas fases de amadurecimento⁷.

Foi com a Revolução Francesa de 1789 que a afirmação dos Direitos Humanos ganhou uma maior proporção, pela luta da população em face do Estado absolutista. O povo queria ter seus direitos individuais respeitados, principalmente o direito à liberdade.

Regis Fernandes de Oliveira explica historicamente essa evolução:

Surgem as modernas democracias em que os direitos são declarados. Primeiramente, a revolução Francesa (embora revolução burguesa) obtém avanços e sob o dístico *liberte, egalité et fraternité* logra matar o rei. Abolido o absolutismo, a França volta, anos depois, a nova ditadura, de Napoleão (...).

⁵ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, Republica e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 62.

⁶ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, Republica e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 63.

⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes. O Federalismo como Instrumento de Concretização de Direitos Fundamentais e Sociais. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 87/88.

Ao poucos os direitos são reconhecidos. Os de primeira geração, chamados burgueses, assentam-se no ideal de liberdade; posteriormente, os sociais após os difusos, meio ambiente (de segunda e terceira gerações) etc.⁸

Considerada um produto da Revolução Francesa, a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, foi inspirada nas evoluções normativas norte-americanas. Nessa Declaração, “o Terceiro Estado, ou seja, os excluídos dos estamentos dominantes da nobreza e do clero fizeram uma revolução para afirmar que a condição humana iguala a todos, quebrando privilégios de nascimento”⁹.

O rompimento do absolutismo e a implementação de um Estado Liberal fizeram com que os direitos individuais, principalmente a liberdade e a diminuição da intervenção do Estado na vida das pessoas, fossem as grandes bandeiras políticas da época. Ocorre que esse individualismo gerou um grande abismo social.

No âmbito da história constitucional brasileira, os Direitos Sociais são positivados com a Constituição de 1934, porém são revestidos de maior importância com a Constituição Federal de 1988, conhecida como Constituição Cidadã, que elencou um vasto rol de direitos fundamentais e definiu os direitos ditos como sociais em: “direitos sociais à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao transporte, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”¹⁰.

Para Andreas Joachim Krell, os Direitos Fundamentais Sociais, postos na Constituição Federal,

não são direitos contra o Estado, mas sim direitos por meio do Estado, exigindo do Poder Público certas prestações materiais. O Estado, por meio de leis, atos administrativos e da criação real de instalações de serviços públicos, deve definir, executar e implementar, conforme as circunstâncias, as chamadas “políticas sociais” (educação, saúde, assistência, previdência, trabalho, habitação) que facultem o gozo efetivo dos direitos constitucionalmente protegidos¹¹.

⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes. O Federalismo como Instrumento de Concretização de Direitos Fundamentais e Sociais. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 88.

⁹ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. P. 63.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2021.

¹¹ KRELL, Andreas Joachim. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos: (uma visão comparativa). In: **Revista de Informação Legislativa**, v. 36, n. 144, p. 239-260, out./dez. 1999. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/545>>. Acesso em: 22 mai. 2021, p. 240.

A mesma Constituição que estabelece esse leque de Direitos Fundamentais Sociais também reforça a forma federativa de Estado, que concede maior autonomia aos entes federados (Estados, Distrito Federal e Municípios), com dispositivos que visam à concretização da autonomia financeira desses entes.

Tem como um dos principais instrumentos a repartição da receita tributária. Com toda a sua extensão, a Constituição de 1988 disciplina de forma pormenorizada o Sistema Tributário Nacional e o Orçamento.

Antes de adentrar na estrutura do Estado Federalista, é necessário estabelecer algumas definições e premissas no tocante ao Direito Financeiro e Tributário. Nesta dissertação, ambos serão tratados como complementares, em razão de não ser possível falar da evolução de um sem abordar o progresso do outro.

Os direitos financeiro e tributário são estudados por muitos de forma separada, como se houvesse uma cisão entre eles. A competência de um começa apenas quando a do outro acaba. Ricardo Lobo Torres defende o pluralismo do Direito Financeiro, que pode ser classificado como autônomo, pois “possui institutos e princípios específicos (...), mas, sendo instrumental, serve de suporte para a realização de valores e princípios informadores dos outros ramos do Direito”¹².

Na visão de Fernando Scaff, o Direito Financeiro é definido como o “ramo do Direito no qual se estuda como o Estado arrecada, reparte, gasta e se endivida, e como isso é organizado e controlado, visando à consecução dos objetivos constitucionais”¹³.

Para Torres, o Direito Financeiro é dividido em diversos ramos: i) Receita Pública, que se subdivide em Direito Tributário, Direito Patrimonial Público e Direito do Crédito Público; ii) Despesas Públicas, que engloba o Direito da Dívida Pública e o Direito das prestações Financeiras; e iii) Direito orçamentário.¹⁴

Desses ramos, o que ganhou mais destaque no ordenamento jurídico brasileiro foi o Direito Tributário, em decorrência de sua organização e complexidade, sendo definido como um segmento “do Direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”¹⁵.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 12.

¹³ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, Republica e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 80.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 12.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 78.

Condensando diversos conceitos de Direito Tributário, Carlos Valder do Nascimento define-o como um “conjunto de princípios e normas tributárias, ordenado sistematicamente, que regula as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte e os procedimentos administrativos delas derivados”¹⁶.

No tocante à autonomia estrutural do Direito Tributário, Tathiane Piscitelli compreende que esse ramo do ordenamento jurídico

apenas ganha foro de autonomia a partir da evolução do direito financeiro e de muitos debates em torno das atividades pelas quais o Estado angaria e despense recursos: nessa rápida cronologia, passa-se pelo direito administrativo, pela consideração econômica das funções do Estado, pelo enfoque político e posteriormente integralista da Ciência das Finanças, para chegar na análise estritamente jurídica desse fenômeno, que gera a especialização do direito tributário¹⁷

A separação entre ambos os ramos do Direito Público é meramente didática, pois a relação de causa e consequência existente entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário não permite sua desvinculação para o estudo da estrutura de Estado e da evolução dos Direitos Fundamentais.

Com essa concepção não se quer afirmar que o Direito Tributário e o Direito Financeiro não podem ser estudados didaticamente como ramos autônomos do ordenamento jurídico, com seus princípios e normas distintas; o que se pretende é deixar claro que para o estudo global da estrutura do Estado, particularmente de um Estado Federado, é importante entender que o tributo e todos os demais institutos que o cercam são partes integrantes da estruturação financeira do Estado. Deve-se “vinculá-lo à sua função primordial, que é a de promover recursos para o Estado, ou mesmo afirmar que a tributação apresenta limites a partir da consideração de que ela visa assegurar e realizar a manutenção de um Estado Democrático de Direito”¹⁸.

¹⁶ NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito tributário III: autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas**. Ilhéus, BA: Editus, 2016. Disponível em: <http://www.uesc.br/editora/livrosdigitais2018/direito_tributario_3.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2021, p. 15.

¹⁷ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**, São Paulo: Noeses, 2011, p. 132.

¹⁸ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**, São Paulo: Noeses, 2011, p. 37 e 133.

Para Regis Fernandes de Oliveira, o Estado pode ser compreendido como “um ponto de exercício de poder. Tem este como possibilidade jurídica intervir na intimidade jurídica de outro, sujeitando-o a deveres e obrigações ou criando direitos e poderes”¹⁹.

A instituição Estado está intrinsicamente ligada ao binômio arrecadação e efetivação de direitos fundamentais. A ideia de Estado surgiu para organizar a vida em sociedade e promover o bem comum. Ocorre que toda essa estrutura criada tem um custo, que precisa ser financiado por todos que dela se utilizam. Nesse contexto, Fernando Scaff afirma ser “impensável, de qualquer modo, a existência de um Estado sem a correspondente atividade financeira que lhe é própria e sem o direito que a regule”²⁰.

Nesse amadurecimento da estrutura estatal, o desenvolvimento dos direitos fundamentais e do direito financeiro vem acontecendo de forma simultânea desde a Antiguidade, conforme brevemente relatado nesta subseção.

2.2 A ESTRUTURA DO ESTADO FEDERALISTA

A Constituição norte-americana de 1797, além de ser um marco primordial para os direitos fundamentais, é considerada a precursora do Estado Federado.

O federalismo surgiu em um momento histórico bastante peculiar, quando as colônias britânicas na América do Norte enfrentavam a dicotomia do confronto soberano frente à Grã-Bretanha, o que certamente teria pequenas chances de sucesso, ou a perda da soberania em fase de estabelecimento, pela forçosa união entre si. O movimento federalista iniciou-se de forma indireta, com a criação de uma confederação, e só mais tarde da federação americana²¹.

A formação política de um Estado pode se dar de forma unitária, com apenas um centro de poder, ou de forma federada²²:

No modelo Unitário, a concentração dos poderes chegava a ameaçar de morte o regime democrático. O modelo federal desde as origens se contrapõe à forma absolutista do Estado Unitário monárquico, centralizador, despótico. É por excelência descentralizador, exprimindo o governo da lei, da autodeterminação

¹⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes. O Federalismo como Instrumento de Concretização de Direitos Fundamentais e Sociais. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 81.

²⁰ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, Republica e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 41.

²¹ NEME, Eliana Franco. O federalismo como sistema de proteção dos direitos fundamentais. **Revista Sequência**, nº 55, p. 95-118, dez. 2007, p. 98.

²² OLIVEIRA, Regis Fernandes. O Federalismo como Instrumento de Concretização de Direitos Fundamentais e Sociais. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 81.

política, social e econômica das coletividades internas. A descentralização, o rompimento com o estado absoluto, o estabelecimento de um processo de representação e participação política e a proteção das liberdades são os valores propulsores para o processo de criação de um novo modelo: a Federação²³.

A estrutura de um Estado Federado “corresponde a esta nova forma de atuação de estado, voltado para a interação entre os entes federados, com a perspectiva evolucionista da concepção de autonomia”²⁴.

Desta forma, os Estados-membros cedem sua soberania e, em contrapartida, ganham autonomia, que significa ter “capacidade de gerência de seus interesses, devidamente detalhados na Constituição Federal, prover seus cargos, eleger seus dirigentes e exigir seus tributos”²⁵.

O modelo de federalismo aplicado ao Brasil foi inspirado nos moldes adotados pelos Estados Unidos, porém com adaptações e particularidade inerentes à história brasileira. O modelo americano, ao contrário dos moldes brasileiros, surge

em contraposição ao tradicional esquema do Estado Unitário, foi, na América do Norte, produto de um processo lento e elaborado voltado para a coalizão de vontades soberanas preexistentes. Isso não ocorreu no Brasil, onde o sistema federal foi apresentado como solução democrática que romperia com os antecedentes monárquicos sem que houvesse na ocasião conhecimento suficiente para provocar a identidade com os valores propugnados e boa vontade, ambos elementos essenciais para o bom desempenho da ideologia federalista²⁶.

A Constituição do Brasil de 1988, no artigo 1º, determina a estrutura política do Brasil ao afirmar que “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”²⁷.

²³ NEME, Eliana Franco. O federalismo como sistema de proteção dos direitos fundamentais. **Revista Sequência**, nº 55, p. 95-118, dez. 2007, p. 98.

²⁴ ROCHA, Francisco Sérgio Silva. O Sistema de Planejamento e o Problema da redução das desigualdades em nosso Estado Federal. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 115.

²⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes. O Federalismo como Instrumento de Concretização de Direitos Fundamentais e Sociais. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 81.

²⁶ NEME, Eliana Franco. O federalismo como sistema de proteção dos direitos fundamentais. **Revista Sequência**, nº 55, p. 95-118, dez. 2007, p. 112.

²⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020. Art. 1º.

Nessa definição de Federação, os Municípios estão no mesmo nível constitucional dos Estados e do Distrito Federal, possuindo o que Sacha Calmon define como dignidade constitucional e autonomia financeira²⁸. Assim,

pouco importam os modelos de repartição territorial adotado, sejam em regiões, cantões, estados membros... a essência do federalismo consiste em unir todas essas vontades parciais na determinação de valores de interesse geral, preservando, porém, os interesses relacionados apenas a cada uma das entidades federadas. A liberdade deve ser subjugada pelos interesses nacionais apenas em relação aos interesses nacionais, no tocante aos assuntos de interesse local o modelo tem por propósito a preservação das próprias competências²⁹.

Desta forma, um Estado Democrático de Direito é formado por membros autônomos entre si, capazes de gerir e suprir as necessidades de sua população. Quando se fala que um Estado é autônomo, pode-se depreender que ele possui independência para a obtenção de recursos, que esses recursos são suficientes para suprir suas necessidades e que a sua forma de arrecadar é eficiente³⁰.

A autonomia financeira dos entes federados é uma das principais características do Federalismo brasileiro, uma vez que,

sem recursos para exercer as funções que lhes são atribuídas, toda e qualquer delegação de poder (administrativo, judiciário, legislativo e político) aos Estados-membros será inócua, porquanto estes dependerão permanentemente das verbas do poder central para o atingimento de suas finalidades³¹.

Na prática, nem sempre os elementos da autonomia são possíveis de ser concretizados. Nesse contexto está inserida a repartição de receitas, definida como “mecanismos intergovernamentais de transferências de receitas, que radicam na solidariedade federativa (federalismo de cooperação)³²”.

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Direito Tributário do Brasil – Federalismo e Constituição. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 138.

²⁹ NEME, Eliana Franco. O federalismo como sistema de proteção dos direitos fundamentais. **Revista Sequência**, nº 55, p. 95-118, dez. 2007, p. 104.

³⁰ MOREIRA, André Mendes. O Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 205.

³¹ MOREIRA, André Mendes. O Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 204.

³² MOREIRA, André Mendes. O Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 206.

A Constituição de 1988 disciplina, entre os artigos 157 e 162, a Repartição das Receitas Tributárias, estabelecendo qual percentual da arrecadação tributária caberá a cada ente federado³³. A repartição de receita tributária é um exemplo da ligação existente entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro; embora prevista no Capítulo I, que trata do Sistema Nacional Tributário, é um tema eminentemente do Direito Financeiro³⁴.

Para Kiyoshi Harada, os mencionados artigos constitucionais que versam sobre a Repartição de Receitas Tributárias estabelecem três formas de os entes federados participarem das “receitas tributárias da União e dos Estados: a) participação direta dos estados, DF e

³³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020.

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. § 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I. § 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido. § 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II. § 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.

³⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 56/57.

Municípios no produto de arrecadação de impostos de competência impositiva da União; b) participação no produto de impostos de receita partilhada; c) participação em fundos”³⁵.

Vale ressaltar que “o não repasse de receita tributária pelos Estados aos Municípios autoriza a União a intervir nos primeiros”³⁶. O *caput* do artigo 160 da Constituição Federal de 1988 veda “a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos”³⁷.

A Emenda Constitucional nº 29, de 2000, trouxe uma exceção a essa regra, ao permitir que “a União e os Estados condicionem a entrega de recursos: I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III”³⁸.

A Emenda Constitucional nº 29/2000 é vista por alguns doutrinadores como não harmônica com os princípios federativos, pois seria uma ingerência na autonomia do ente federado. No âmbito do Supremo Tribunal Federal, essa emenda também é objeto de questionamentos por parte dos Estados, quando estes têm seus repasses bloqueados pela União, em detrimento de suas dívidas com esta³⁹.

Observa-se que as diversas esferas de autonomia por vezes entram em rota de colisão, dado que “o cobertor é curto, os recursos rareiam, os interesses regionais prevalecem sobre os nacionais ou sobre outras parcelas da República, tudo resultando em contínuos e permanentes confrontos”⁴⁰.

Muito embora a Constituição discipline em diversos de seus dispositivos formas que concedem maior autonomia aos entes federados, assegurando inclusive recursos financeiros para a diminuição da desigualdade entre as diversas regiões deste país continental, a maior parte do poder e dos recursos ainda fica nas mãos da União.

³⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 61/62.

³⁶ MOREIRA, André Mendes. O Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 199 e 200.

³⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020. Art. 160, *caput*.

³⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020. Art. 160, parágrafo único.

³⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 64.

⁴⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes. O Federalismo como Instrumento de Concretização de Direitos Fundamentais e Sociais. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 87.

Uma maneira de garantir a real autonomia aos entes federados seria conceder “autonomia financeira, por meio de tributos próprios, o que importa na reformulação da discriminação constitucional de rendas, e que torna cada vez mais difícil qualquer ideia de implementação do chamado imposto único”⁴¹.

Autonomia financeira que gera, por conseguinte, a independência para tomar decisões no tocante às políticas públicas locais. Para isso são necessários recursos suficientes para a efetivação de direitos. Essa relação será mais bem explorada na subseção seguinte.

2.3 O FEDERALISMO E A PROMOÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O Estado possui a missão de promover o bem-estar social, lastreado na supremacia do interesse público, para que seus governados possam viver em harmonia. A base dessa harmonia surge do equilíbrio entre direitos e deveres dos cidadãos.

A delimitação dos direitos e deveres do cidadão tem por escopo possibilitar a convivência em sociedade. Dessa relação surgem necessidades comuns a todos os seus integrantes, como conceitua Gabriel Ivo:

As necessidades públicas são aquelas necessidades dos seres humanos decorrentes da sua vida em comunidade, e que são realizadas pelo ente criado para esse fim: o Estado. Que tem o dever de atender as necessidades prestando o serviço público; já as pessoas têm o direito de exigir a prestação dos serviços. Afinal de contas a finalidade do Estado é justamente esta, prestar os serviços julgados valiosos pela comunidade para que seja possível a vida dentro da própria comunidade⁴².

A Constituição Federal de 1988 elencou um rol ideal de direitos para a população, abarcando do direito à vida ao direito ao lazer, no entanto,

uma coisa é o rótulo *legalidade* a significar que tudo aquilo que está na lei é justo, como diziam os antigos; outra é a *legitimidade*, isto é, o justo. Não basta haver uma declaração de direitos para dizer que são humanos e fundamentais. O que importa é que sejam cumpridos e garantidos⁴³.

Nesse sentido, de cumprimento, os direitos fundamentais, nos quais estão inseridos os direitos individuais e coletivos e os direitos sociais, dependem de forma direta ou indireta de uma prestação estatal, seja positiva ou negativa, pois a efetividade do direito à vida permeia a

⁴¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 58.

⁴² IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 5.

⁴³ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, Republica e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 89.

efetivação do direito à saúde. O direito à liberdade por vezes depende da garantia do direito à segurança.

Contudo, são os direitos sociais que claramente clamam por recursos públicos. Na lição de Ingo Sarlet,

os direitos sociais a prestações materiais dependem da real disponibilidade de recursos financeiros por parte do Estado, disponibilidade esta que estaria localizada no campo discricionário das decisões governamentais e parlamentares, sintetizadas no orçamento público⁴⁴.

O orçamento público que dita as regras do jogo determina onde serão empregados os recursos públicos. Por conseguinte, “não mais existe lugar para o orçamento público que não leve em conta os interesses da sociedade. Daí por que o orçamento sempre reflete um plano de ação governamental”⁴⁵.

Ocorre que não é incomum a constatação do não cumprimento das diretrizes orçamentárias. Diante disso, parte da doutrina institui as chamadas cláusulas pétreas orçamentárias, entendendo-as como aquelas que

Constituição brasileira veda à apreciação parlamentar, isto é, temas e valores sobre os quais o Poder legislativo é proibido de deliberar no Projeto de Lei Orçamentária enviado pelo Poder executivo, o que faz com que o texto enviado se transforme automaticamente em lei, em face do bloqueio constitucionalizado à apreciação parlamentar⁴⁶.

No entendimento de Fernando Scaff, esse conceito é apenas didático, composto por cinco cláusulas pétreas orçamentárias: “a) as dotações para pagamento de pessoal e seus encargos; b) o pagamento do serviço da dívida; c) as imunidades tributárias; d) as vinculações orçamentárias para custeio dos direitos fundamentais; e) o sistema de precatórios⁴⁷”.

As vinculações orçamentárias para custeio dos direitos fundamentais estão previstas na Constituição de 1988, no artigo 198, § 2^o⁴⁸, que cuida dos recursos destinados à saúde, e no

⁴⁴ SARLET, Ingo Wolfgang e FIGUEIREDO, Mariana Filchiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, I. W. e TIMM, L.B. **Direitos Fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 29.

⁴⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 74.

⁴⁶ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, Republica e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 325.

⁴⁷ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, Republica e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 325.

⁴⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020. “Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as

artigo 212⁴⁹, que estabelece o percentual que deverá ser empregado na promoção da educação. “Esses valores foram reservados pelo constituinte originário para garantir um mínimo de recursos para esses direitos fundamentais, essenciais para a concretização do orçamento republicano em nosso país, e o legislador orçamentário não pode reduzir”⁵⁰.

Situação que na prática não é respeitada. Numa análise da legislação, é possível depreender que o pagamento da dívida pública é mais protegido de contingenciamentos que os tão aclamados direitos fundamentais:

*O pagamento do serviço da dívida pública financeira encontra-se duplamente blindado: contra a deliberação parlamentar na fase de aprovação da lei orçamentária anual, e também contra o contingenciamento na fase de execução orçamentária, caracterizando-se como uma cláusula pétrea orçamentária reforçada*⁵¹.

Em regra, a Constituição veda a vinculação da receita dos impostos a determinada prestação positiva do Estado, todavia o mesmo inciso IV do artigo 167 traz exceções que permitem essa vinculação:

[...] 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 [...] ⁵² (grifo nosso).

É permitido vincular “recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino”. A partir dessa premissa algumas normas foram editadas nesse sentido, como, por exemplo, a Emenda Constitucional nº 31, de 2000, que institui o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

seguintes diretrizes: [...] § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: I - no caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento); II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios”.

⁴⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020. “Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.”

⁵⁰ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 325.

⁵¹ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 362.

⁵² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020.

Em 26 de junho de 2019 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 100, que alterou “os arts. 165 e 166 da Constituição Federal para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária proveniente de emendas de bancada de parlamentares de Estados ou do Distrito Federal”⁵³.

A referida emenda inseriu no ordenamento jurídico o denominado “orçamento impositivo”. Entre as alterações destaca-se o novo § 10 do artigo 165: “A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessárias, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade”⁵⁴.

Medidas como essa visam diminuir a discricionariedade do Poder Executivo na aplicação da Lei Orçamentária, que anteriormente era vista como uma mera instrução de como proceder, dada a vasta margem de discricionariedade. Com a referida Emenda Constitucional nº 100, o Poder Legislativo pretende descentralizar os recursos por meio dos representantes do povo⁵⁵.

A possibilidade de vinculação orçamentária de impostos à efetivação de direitos fundamentais, como o da saúde e o da educação, gera uma relação de proporção com a arrecadação de determinados impostos, pois a Constituição determina, expressamente, qual percentual mínimo de receitas correntes deverá ser aplicado em ações e serviços públicos de saúde e na manutenção e desenvolvimento do ensino, conforme os artigos 198, § 2º e 212, da Constituição⁵⁶.

Dessa forma, o aumento da arrecadação e a recuperação de créditos tributários influenciam diretamente na prestação positiva desses direitos fundamentais, pois quanto maior a arrecadação, maiores serão os valores destinados às políticas públicas.

Diante da importância que a arrecadação tributária possui para a efetivação de direitos fundamentais, em face da possibilidade de vinculação orçamentária e do orçamento impositivo, os meios de recuperação de créditos tributários inscritos em dívida ativa devem

⁵³ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 100 (2019)**. Altera os arts. 165 e 166 da Constituição Federal para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária proveniente de emendas de bancada de parlamentares de Estado ou do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc100.htm>. Acesso em: 16 fev. 2020.

⁵⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao compilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020. Art. 165, § 10.

⁵⁵ BRASIL. Senado Federal. Orçamento impositivo para emenda de bancada é promulgado pelo Congresso. **Agência Senado**, Brasília, 26/6/2019. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/06/26/orcamento-impositivo-para-emenda-de-bancada-e-promulgado-pelo-congresso>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

⁵⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao compilado.htm>. Acesso em: 18 ago. 2021.

ser aperfeiçoados para que possam ter mais eficiência, respeitando, contudo, os direitos fundamentais dos contribuintes.

Desta forma, após permear a seara constitucional de institutos como os Direitos Fundamentais, o Direito Financeiro e o Tributário e o federalismo brasileiro, foi possível identificar como esses temas estão intimamente interligados numa relação por vezes de dependência, como demonstrado.

De um lado, há a estrutura do Estado que precisa ser financiada, de outro, está o cidadão que espera a concretização de seus direitos e deve contribuir para a estrutura estatal. Esse cidadão contribuinte também é um sujeito de direito e deveres, dualidade que será abordada nas subseções seguintes.

2.4 OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES

Como abordado anteriormente, a relação de dependência entre Estados e sociedade foi edificada ao longo de centenas de anos, assim como a evolução dos direitos fundamentais e a tributação. Essa dualidade, dar e receber, em uma via recíproca de direitos e obrigações, perpassa regramentos ao longo da história de inúmeras constituições de diversos países.

A relação entre Estado e contribuinte transcende uma relação jurídica, pois gravita no plano constitucional, no qual são estabelecidos regras e limites definidores de direitos e obrigações de cada parte, porém. Trata-se de uma relação verticalizada devido à predominância das prerrogativas estatais.

A Constituição brasileira disciplina nos artigos 150 a 152 as denominadas “limitações ao poder de tributar”⁵⁷, estabelecendo uma série de garantias aos contribuintes e mencionando diversas vedações aos entes federados.

Manoel Cavalcante, numa explanação histórica das Constituições brasileiras, ensina:

Os direitos dos contribuintes, num quadro semelhante ao atual, já fazem parte da Constituição desde 1967 (relevância), alcançando o ápice na Constituição de cunho democrático e social de 1988, sendo certo que esses valores que indicam a necessidade de proteção estão devidamente arraigados na sociedade. É que a luta por proteção perante o poder de tributar possui raízes históricas que resultaram na positivação de direitos de teor limitativo⁵⁸.

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 nov. 2020.

⁵⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 128/129.

Os referenciados artigos abrigam um rol de direitos e garantias que são considerados pela doutrina como formalmente fundamentais, por estarem fora do elenco do artigo 5º da Constituição Federal⁵⁹. Apesar da distância imposta pela técnica legislativa, esses dispositivos que garantem os direitos fundamentais possuem elementos comuns, já que “ambos exercem função defensiva, pois congregam direitos que exigem uma abstenção do Estado, é dizer, uma postura de não interferência. Até estruturalmente ambos se assemelham por denotarem uma relação de limites a serem observados pelo Estado⁶⁰”.

O *caput* do artigo 150 da Constituição Federal estabelece: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios⁶¹”. Em seguida, enumera em seus incisos uma série de vedações, que serão analisadas mais adiante.

Numa primeira análise do referido dispositivo constitucional, é possível perceber a duplicidade existente em seu texto normativo, pois “ao tempo que são normas que auxiliam na delimitação de competências, são, também, normas definidoras de direitos e garantias fundamentais”⁶².

Por serem considerados direitos fundamentais, esses dispositivos são cobertos pelo manto do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição, e considerados cláusulas pétreas, devendo ser interpretados e aplicados em consonância com os demais. No entender de Fernando Facury Scaff, o artigo 150 deve ser analisado conjuntamente com as disposições do artigo 5º, ambos da Constituição Federal, para formar o que o autor denomina de “Estatuto Mínimo do Contribuinte”, que poderá ser acrescido por normas infraconstitucionais, desde que em harmonia com tal Estatuto⁶³.

No primeiro inciso do artigo 150 da Constituição de 1988, fica vedado aos entes políticos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”⁶⁴. O dispositivo consolida o Princípio da Legalidade Tributária, princípio esse que historicamente é visto como uma

⁵⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 127/128.

⁶⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 130.

⁶¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020. art. 150.

⁶² FISCHER, Octavio Campos. Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Breves Considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. 2010.1, p. 127.

⁶³ SCAFF, Fernando Facury. O Estatuto Mínimo do Contribuinte. **Revista da PGE**, Porto Alegre, nº 53, p. 91-121, 2001. Disponível em: <<https://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201703/22174533-rpge53livro-1.pdf>>. Acesso em: 5 mai. 2021, p. 97.

⁶⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020. Art. 150, I.

conquista do povo em face da criação arbitrária de tributos por seus governantes absolutistas.

A Lei passou a ser vista como uma expressão do povo, elaborada e aprovada por representantes diretos desses, o Legislativo. Já no entender de Octavio Campos Fischer, a “legalidade tributária, antes de ser justificada como um instrumento de legitimação popular do tributo, deve ser vista como um dos melhores instrumentos para concretizar a ideia de Estado de Direito e o valor segurança jurídica”⁶⁵.

No sentido de atrelar o princípio legalidade ao da segurança jurídica, Manoel Cavalcante afirma que:

O direito-garantia, que projeta o princípio da legalidade tributária para exigir que a interferência no plano patrimonial pela tributação apenas seja efetivada mediante lei no sentido formal e material, envolve mais do que um mero instrumental da reserva de uma fonte qualificada do direito. Visa também proteger outros direitos fundamentais⁶⁶.

O princípio da legalidade tem por missão dar a segurança jurídica necessária para que direitos fundamentais, como o da liberdade e o da propriedade, sejam exercidos pelos cidadãos sem a ameaça iminente de uma cobrança.

Essa segurança é também garantida no inciso II do referido artigo, o qual veda a instituição de “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”⁶⁷.

O citado inciso II traduz o Princípio da Igualdade ou o Princípio da Isonomia Tributária, que veda o tratamento desigual dos contribuintes que estejam em situação equivalente, obstando qualquer tipo de discriminação. Em suma, todos são iguais perante a lei.

Numa sociedade tão plural, formada pelos mais diversos grupos de pessoas, com raça, credos, sexos e classes sociais diversos, seria justo tratar todos os seus membros da mesma forma, aplicando a Lei igualmente a todos? Estaria o jurista promovendo justiça?

Para que o Princípio da Isonomia seja respeitado é necessário, por vezes, sua interpretação conjunta com Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no artigo 145, §

⁶⁵ FISCHER, Octavio Campos. Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Breves Considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. 2010.1, p. 130

⁶⁶ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 153.

⁶⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020. Art. 150, II.

1º, da Constituição⁶⁸.

Acerca dessa correlação, Manoel Cavalcante explica que:

Nessa raiz constitucional, reside o primeiro critério de discriminação entre contribuintes que exige compatibilidade de tributo com a capacidade de contribuir, abrindo espaço para uma graduação em maior ou menor potência, segundo o nível econômico do sujeito passivo. A desigualdade aqui é justificada pela capacidade econômica⁶⁹.

A análise da capacidade contributiva do contribuinte seria um meio para alcançar a isonomia constitucional, prevista entre os direitos fundamentais dos contribuintes, isto é, “deve pagar mais quem tem mais condições, e pagar menos quem tem menos condições para tanto”⁷⁰, na medida de sua desigualdades.

Outro meio apontado pela Constituição para uma tributação isonômica é a extrafiscalidade, que pode ser usada pelo Poder Público para, através da elevação de tributos, forçar o contribuinte a agir de determinada maneira⁷¹. Como exemplo, a majoração de impostos incidentes sobre determinados produtos para desestimular o seu consumo.

O inciso III do artigo 150 da Constituição proíbe a cobrança de tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;⁷²

Ao analisar o referido inciso, é possível identificar dois princípios que compõem os direitos fundamentais do contribuinte: o princípio da irretroatividade tributária e o da anterioridade tributária. Ambos visam à proteção do contribuinte no sentido de vedar que ele

⁶⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020. Art. 145, § 1º, dispõe: “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”.

⁶⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 192.

⁷⁰ FISCHER, Octavio Campos. Direitos Fundamentais Dos Contribuintes: Breves Considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. 2010.1, p. 135.

⁷¹ FISCHER, Octavio Campos. Direitos Fundamentais Dos Contribuintes: Breves Considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. 2010.1, p. 135.

⁷² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2020, art. 150, inciso III.

seja pego de surpresa.

O princípio da irretroatividade tributária fornece a segurança jurídica para que o contribuinte saiba que novas leis não atingiram atos praticados por ele no passado. Segundo Octavio Fischer, tal dispositivo não abre lacunas para exceções, pois a Constituição não permite nenhum “ato normativo que institua ou aumente qualquer tributo que possa incidir sobre fatos ocorridos antes do início da sua vigência. Nem mesmo o ato normativo que, pretensiosamente, apresente-se como tendo natureza interpretativa”⁷³.

Manoel Cavalcante é enfático ao afirmar que “o princípio não tolera exceções”⁷⁴. Dispositivo raro em um ordenamento jurídico extremamente impregnado por exceções e interpretações que extrapolam o texto normativo.

Já o princípio da anterioridade não segue a mesma linha, pois ao passo que fornece segurança jurídica, abre diversas brechas para exceções. O princípio da anterioridade e o subprincípio da noventena, previstos no inc. III, alíneas b e c, do artigo 150 da CF, estabelecem que é proibido cobrar tributos no mesmo exercício financeiro e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou⁷⁵.

Com isso, é possível depreender que

a anterioridade tem por fundamento proteger os contribuintes contra a eficácia imediata das leis que instituem ou aumentam tributos ou extinguem isenções, pois, por sua força, a lei tem eficácia deferida para permitir aos contribuintes um razoável nível de previsão quanto às atividades econômicas relacionadas com os tributos, de modo a estabelecer certeza e segurança jurídica⁷⁶.

No entanto, as exceções vêm logo a seguir, no parágrafo primeiro do artigo em análise, que define:

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I⁷⁷.

⁷³ FISCHER, Octavio Campos. Direitos Fundamentais Dos Contribuintes: Breves Considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. 2010.1, p. 135/136.

⁷⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 178.

⁷⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2020.

⁷⁶ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 172.

⁷⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

O princípio da anterioridade não se aplica: i) aos empréstimos compulsórios, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ii) aos impostos de importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; e iii) ao imposto extraordinário, na iminência ou no caso de guerra externa⁷⁸.

No que diz respeito à vedação imposta pela alínea c, o princípio da noventena será afastado juntamente como a anterioridade. Em outras palavras, o tributo poderá ter aplicação imediata no caso de: i) empréstimos compulsórios, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ii) impostos de importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; e iii) ao imposto extraordinário, na iminência ou no caso de guerra externa⁷⁹.

Entretanto, a anterioridade será aplicada afastando a noventena, nos casos de: i) imposto de renda e proventos de qualquer natureza; ii) fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores; e iii) imposto sobre propriedade predial e territorial urbana⁸⁰.

Ainda analisando os dispositivos que compõem o Estatuto Mínimo do Contribuinte, o inciso IV do artigo 150 da Constituição estabelece que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) utilizar tributo com efeito de confisco;”⁸¹, revelando o Princípio da Vedação ao Confisco. Cabe esclarecer que a expressão “utilizar tributo com efeito de confisco” veda o “uso do instrumento de arrecadação de tal modo que retire tamanha

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2020. Art. 150, § 1º.

⁷⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2020. Arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II.

⁷⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2020.

⁸⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2020.

⁸¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2020. Art. 150, inc. IV.

parcela da propriedade do contribuinte que se instaure o confisco”⁸²

Ricardo Lobo Torres, em sua análise sobre a “proibição de confisco”, observa que:

No Estado Patrimonialista admitia-se largamente o confisco, que em Portugal e no Brasil incidiu inúmeras vezes sobre os bens dos judeus e da Igreja. No Estado de Direito a propriedade privada ganhou o status de direito fundamental e a proibição de confisco passou a ser a regra⁸³.

Pode-se depreender que o princípio está estreitamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, que preceitua:

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 contribuinte⁸⁴.

O princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco, empregados conjuntamente e de forma correta, servem como substrato a uma legislação tributária isonômica para seus contribuintes.

Em continuidade, o inciso V do artigo 150 veda o estabelecimento de “limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”⁸⁵.

O referido inciso advém do direito à liberdade. Quando se fala na proibição de limitar o tráfego de pessoas afirma-se a proibição de instituir tributos que limitem a liberdade de ir e vir do cidadão. Proibir a restrição ao tráfego de bens é uma garantia ao livre comércio entre estados e municípios, com a exceção do pedágio.

Por fim, o inciso VI institui as intituladas imunidades tributárias, que são divididas em: i) imunidade recíproca, a qual proíbe que um ente estabeleça impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de outro ente. Essa imunidade é apontada como uma das bases do

⁸² SCAFF, Fernando Facury. O Estatuto Mínimo do Contribuinte. **Revista da PGE**, Porto Alegre, nº 53, p. 91-121, 2001. Disponível em: <<https://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201703/22174533-rpge53livro-1.pdf>>. Acesso em: 5 mai. 2021, p. 105.

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 62.

⁸⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2020.

⁸⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 dez. 2020. Art. 150, inc. V.

federalismo brasileiro⁸⁶; e ii) imunidades de templos: “a imunidade se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às finalidades essenciais do templo, o que exclui do seu manto protetor os impostos incidentes sobre a produção e a circulação de riquezas”⁸⁷.

Também é concedida imunidade: iii) aos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, desde que não possuam fins lucrativos e se atente para as condições estabelecidas em lei.

Em seguida, o legislador constituinte concedeu imunidade: iv) aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão; e v) a fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil que contêm obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser⁸⁸.

O que se questiona sobre as alíneas “d” e “e” é o porquê de o constituinte originário ter concedido imunidade tributária a esses produtos. Octavio Fischer esclarece:

Neste quadro, a concessão de imunidades deve ser considerada como mais um instrumental para a concretização de valores fundamentais da sociedade e não como meio para a satisfação de interesses de uns poucos contribuintes (...). Imunizam-se as operações com livros para garantir, isto sim, o “exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação”.⁸⁹

Esses são alguns dos direitos fundamentais dos contribuintes expressos na Constituição, que formam o Estatuto Mínimo do Contribuinte, assim denominado por Fernando Facury Scaff. Todavia, os contribuintes não possuem apenas direitos constitucionalmente protegidos, mas também deveres perante a Constituição e a sociedade.

2.5 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

A Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem cuida, em seu preâmbulo, da harmonia que deve existir entre os direitos e os deveres do homem, assim dispendo:

⁸⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 431.

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 69.

⁸⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 ago. 2020.

⁸⁹ FISCHER, Octavio Campos. Direitos Fundamentais Dos Contribuintes: Breves Considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. 2010.1, p. 142.

O cumprimento do dever de cada um é exigência do direito de todos. Direitos e deveres integram-se correlativamente em toda a atividade social e política do homem. Se os direitos exaltam a liberdade individual, os deveres exprimem a dignidade dessa liberdade. Os deveres de ordem jurídica dependem da existência anterior de outros de ordem moral, que apoiam os primeiros conceitualmente e os fundamentam⁹⁰

Direitos e deveres devem caminhar lado a lado. À medida que os direitos crescem, também aumentam os deveres para com a sociedade em que o indivíduo se acha inserido.

O ordenamento jurídico brasileiro tem como principal objeto de proteção o cidadão, que possui diversos direitos fundamentais; os principais deles estão concentrados no artigo 5º, que dispõe sobre os direitos fundamentais individuais, e no artigo 6º da Constituição Federal, muito embora outros de igual importância estejam espalhados por toda a Carta Magna⁹¹.

Ademais, a Constituição Federal de 1988 organiza a estrutura estatal e disciplina, no Título VI, regramentos constitucionais acerca da tributação e do orçamento, temas que neste trabalho serão estudados em uma relação de “meios e fim” com os direitos fundamentais, nos termos do citado preâmbulo da Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem.

Conhecida como a “Constituição Cidadã”⁹², a Constituição de 1988 não poderia deixar de garantir os direitos do contribuinte perante os Estados, mesmo dentro do regramento do Sistema Tributário Brasileiro, que estão os previstos no artigo 150⁹³, em um rol não exaustivo de garantias ao contribuinte que geram limites ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios.

Observa-se que a Constituição tem um vasto rol de direitos e garantias fundamentais, porém os deveres ficam em segundo plano, como algo implícito. Manoel Cavalcante esclarece historicamente essa opção dos constituintes:

Como reação aos regimes totalitários e autoritários, procurando evitar que no futuro estes pudessem ser reinstalados por conta de alguma abertura constitucional,

⁹⁰ OEA. Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem. Disponível em: <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.Declaracao_Americana.htm>. Acesso em: 15 fev. 2020.

⁹¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2021.

⁹² BRASIL. Câmara dos Deputados. **O Brasil em construção: 30 anos da Constituição Cidadã**. 22 out. 2018. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/a-camara/visiteacamara/cultura-na-camara/atividades-antiores/exposicoes-2018/o-brasil-em-construcao-30-anos-da-constituicao-cidada#:~:text=A%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20de%201988%20ficou,processo%20democr%C3%A1tico%20em%20nosso%20Pa%C3%A7%C3%A3o%20de%20Senadores%20de%202013,trabalhos%20em%20fevereiro%20de%201987>>. Acesso em: 23 mai. 2021.

⁹³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2021.

procurou-se introduzir nas constituições catálogos de direitos fundamentais, quase que de forma exclusiva, na modalidade de direitos fundamentais ou de limitações ao poder que eles traduzem, deixando, na sombra dos direitos fundamentais, a responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis, ou seja, pessoas⁹⁴.

Esse movimento de rompimento com o totalitarismo e outros regimes não democráticos teve repercussão em todo o mundo e decorre do fim da Segunda Guerra Mundial, período em que se destacava a busca pela liberdade e a implementação de direitos sociais. Tais mudanças tardaram a começar no Brasil, tendo início apenas “com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, verdadeira responsável pela instituição do Estado Democrático de Direito e pelo fim do regime autoritário vigente até então”⁹⁵.

O capítulo I do título II da Constituição de 1988 prevê os “direitos e deveres individuais e coletivos”, definindo no *caput* do artigo 5º que: “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 (...)”⁹⁶.

Não só no *caput* do referido artigo, mas também em seus incisos e parágrafos, é possível identificar um extenso rol de direitos e garantias fundamentais, porém nenhum dever fundamental ficou explícito. Os deveres fundamentais são extraídos como uma consequência lógica dos direitos fundamentais constitucionalmente assegurados.

Para o doutrinador português José Casalta Nabais, os deveres fundamentais não são implicações diretas dos direitos fundamentais, mas sim institutos de igual importância e autonomia, que deveriam ter tratamento doutrinário e constitucional semelhante:

Os deveres fundamentais, ao contrário do que o seu esquecimento ou fraco tratamento constitucional parecem sugerir, não são, nem um aspecto – o aspecto dos limites – dos direitos fundamentais, nem um aspecto – o aspecto dos reflexos individuais – dos poderes estaduais, mas sim uma categoria constitucional própria colocada ao lado da dos direitos fundamentais⁹⁷.

⁹⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 29.

⁹⁵ FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o Dever Fundamental de Pagar Impostos no Sistema Tributário Brasileiro? p. 41-64. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 53.

⁹⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 dez. 2020.

⁹⁷ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 36.

Ao passo que coloca os deveres fundamentais como instituto autônomo, José Casalta Nabais os conceitua como sendo os “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”⁹⁸. O autor defende que os deveres fundamentais devem ser vistos como autônomos, subjetivos, universais, individuais, permanentes e essenciais⁹⁹.

Na mesma corrente que defende a autonomia dos deveres fundamentais, Manoel Cavalcante os define da seguinte forma:

O dever de contribuir constitui o próprio preço da liberdade, ao evitar a instalação de um Estado Patrimonial, bem como na versão do Estado Social que reflete a solidariedade necessária ao sustento dos gastos públicos a serem empregados como instrumento de política social e econômica do Estado redistribuidor¹⁰⁰.

Observa-se, historicamente, que a existência dos deveres fundamentais está diretamente ligada à existência do próprio Estado, ou até mesmo antes deste, pois desde que indivíduos se juntaram e formaram as primeiras comunidades, essas pessoas têm obrigações e deveres para com o grupo e seus líderes.

Nabais entende que os deveres fundamentais ocupam uma dupla posição, concomitantemente sobre e sob da Constituição:

Os deveres fundamentais acabam por se situar simultaneamente tanto acima da Constituição, na medida em que um tal dever é visto como pressuposto do próprio Estado, como abaixo da Constituição, na medida em que os específicos deveres materialmente contidos no dever de obediência são determináveis apenas pelo legislador ordinário e têm o seu suporte exclusivamente na lei (ordinária)¹⁰¹.

Todavia, não se podem confundir deveres fundamentais com obrigação jurídica, já que as obrigações são decorrentes dos deveres fundamentais. Estes são gênero e “exigem que se facilite o cumprimento da norma que o institui sem correlação com direitos, mas com poderes

⁹⁸ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 64.

⁹⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 64.

¹⁰⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 36.

¹⁰¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 55.

estatais”¹⁰². Por outro lado, as obrigações jurídicas são “os comportamentos exigíveis no nível de uma relação jurídica que contém outro sujeito com capacidade para reclamar o seu cumprimento”¹⁰³.

Os Estados modernos em sua maioria são Estados Fiscais, os quais baseiam essencialmente sua fonte de receitas nos tributos, tendo como seu limite ao poder de tributar a liberdade da atividade econômica e a propriedade, em contrapartida ao Estado Patrimonialista e ao Estado Social¹⁰⁴.

O Estado Fiscal, aquele que tem os tributos como lastro de receita, pode ser classificado em Estado Fiscal Liberal e Estado Fiscal Social. O primeiro prega o Estado mínimo com tributação reduzida, o bastante apenas para manter uma estrutura administrativa necessária ao funcionamento de um Estado que interfira minimamente na economia e no social. Por sua vez, o Estado Fiscal Social, “economicamente interventor e socialmente conformador”, defende uma maior carga tributária, para que tenha capacidade de abarcar todos os direitos sociais e as intervenções econômicas¹⁰⁵.

Diante das características da Constituição brasileira, é possível afirmar que o Brasil é um Estado Fiscal Social, diante do vasto rol de direitos fundamentais sociais, da larga carga tributária e do tamanho da máquina pública.

Trazendo a temática dos deveres fundamentais para o ramo do direito que permeia o presente trabalho, o Direito Financeiro-Tributário, pode-se afirmar que um dos principais deveres fundamentais do cidadão é o dever fundamental de pagar tributos, pois “cumpre uma função de viabilizar o exercício de direitos fundamentais, dos valores compartilhados pela comunidade e o atingimento dos objetivos constitucionalmente estabelecidos”¹⁰⁶.

O Estado Fiscal tem como base a liberdade, sendo o dever de contribuir a contrapartida por essa liberdade. O Estado Fiscal beneficia o cidadão na medida em que lhe possibilita gozar do direito à propriedade, do livre exercício da atividade econômica e

¹⁰² LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 32.

¹⁰³ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 32.

¹⁰⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 34/35.

¹⁰⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 194.

¹⁰⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O Dever Fundamental de Pagar “Tributos” na Constituição de 1988. p. 135/183. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 150.

acumular riquezas¹⁰⁷. Tais direitos somente são viabilizados pela sua direta relação com o dever de pagar impostos, a completar um círculo virtuoso de deveres e direitos.

No entanto, essa harmonia se quebra quando o Estado extrapola seu poder de tributar, impondo alta carga tributária a seus cidadãos. “Não há como afastar a colisão de interesses entre Estado e contribuinte, que se reflete cada vez mais pelas exigências jurídica, política e social na justificação para os aumentos da carga tributária”¹⁰⁸.

Do dever fundamental de pagar tributos derivam obrigações jurídicas do indivíduo para com o Estado. Manoel Cavalcante sintetiza a correlação e a diferença em deveres fundamentais e obrigações jurídicas como sendo um poder que o Estado possui de:

Exigir o tributo que corresponde a um dever fundamental do cidadão, ambos num plano constitucional e que importam para o cidadão uma forma de sujeição, de posição passiva. Por intermédio da obrigação tributária, num plano infraconstitucional, essa posição passiva é concretizada, oportunidade em que se coloca o Estado, enquanto titular do poder, na condição de sujeito ativo da obrigação, e a pessoa (física ou jurídica), enquanto sujeito ao dever, na condição de sujeito passivo da mesma obrigação¹⁰⁹.

Casalta Nabais conceitua doutrinariamente os impostos por três elementos que os compõem: os elementos objetivos, os elementos subjetivos e os teleológicos.

Do prisma objetivo, impostos seriam prestações em pecúnia, de forma unilateral e coativa, com caráter definitivo¹¹⁰.

Do ponto de vista subjetivo, impostos seriam prestações exigidas dos cidadãos com capacidade contributiva em benefício de entidades públicas.

Por fim, pelo elemento teleológico, os impostos possuem finalidade não apenas fiscal, já que podem ter finalidade extrafiscal, desde que excluída a sancionatória¹¹¹.

Na mesma linha doutrinária, Ricardo Lobo Torres assim define os impostos:

Dever fundamental consistente em prestação pecuniária, que limitados pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas gerais, é exigido de quem tenha realizado, independentemente

¹⁰⁷ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 37.

¹⁰⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 37.

¹⁰⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 33.

¹¹⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 224.

¹¹¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 225.

de qualquer atividade estatal em seu benefício, o fato descritivo em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição¹¹².

Os impostos ganham destaque no dever fundamental de contribuir, visto que possuem características inerentes à sua estrutura constitucional, o que os diferencia dos demais tributos, dando destaque para a “unilateralidade, porque ‘não correspondem a nenhuma contraprestação específica a favor do contribuinte’; exigidos segundo a capacidade contributiva dos destinatários do dever; e finalidade fiscal ou extrafiscal, incluída a redistribuição de rendas”¹¹³.

Legislativamente, a definição de imposto fica por conta do artigo 16 do Código Tributário Nacional, o qual define que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”¹¹⁴.

Os demais tributos são as taxas e as contribuições de melhoria, para parte da doutrina adequada à classificação tripartida; para os seguidores da classificação quadripartida, acrescenta-se o empréstimo compulsório como uma quarta espécie de tributo. No entanto, atualmente a classificação mais adotada seria a quimpartite ou pentapartite, que engloba os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

Cabe registrar que no ano de 2019 a arrecadação tributária do Governo Federal totalizou o montante de R\$ 1.506.266 trilhão¹¹⁵.

Desse total, o relatório anual apresentado pelo Ministério da Economia¹¹⁶ discriminou, conforme a base na incidência, que a arrecadação das receitas administradas pela Receita Federal do Brasil, em 2019, foi de R\$ 535.051 bilhões em tributos sobre a renda e

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 364.

¹¹³ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O Dever Fundamental de Pagar “Tributos” na Constituição de 1988. p. 135/183. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 157. *Apud* NABAIS, Jose Casalta. Op. cit., p. 224.

¹¹⁴ BRASIL. LEI nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172_compilado.htm>. Acesso em: 26 dez. 2020.

¹¹⁵ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2019**. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf>>. Acesso em: 26 dez. 2019, p. 20.

¹¹⁶ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2019**. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf>>. Acesso em: 26 dez. 2019, p. 20.

propriedade¹¹⁷; R\$ 480.501 bilhões em tributação sobre folha de salários¹¹⁸; R\$ 419.642 bilhões de tributos sobre bens e serviços¹¹⁹; R\$ 41.706 bilhões em tributos sobre transações financeiras¹²⁰; e R\$ 29.365 bilhões em “outros”¹²¹.

Em contraponto aos valores arrecadados pela Receita Federal do Brasil, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ambos os órgãos ligados ao Ministério da Economia, apresentou um “Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019”¹²². Nesse estudo ficou demonstrado que no tocante à Dívida Ativa da União decorrente das entidades empresárias, o “valor total devido é de R\$ 286.230.744.956,35”¹²³. A dívida de pessoas físicas inscritas em Dívida Ativa da União totaliza o montante de R\$ 143.182.332.500,94¹²⁴.

¹¹⁷ “Essa base de incidência é composta pelos seguintes tributos: Imposto de Renda da Pessoa Física, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Imposto de Renda Retido na Fonte em todas as suas modalidades (Trabalho, Capital, Residentes no Exterior e Outros), Contribuições sobre Concursos sobre Prognósticos e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Uma diferença relevante a ser apontada em relação ao estudo da Carga Tributária é que no item referente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica foi mantida a arrecadação relativa ao Lucro Presumido. Ainda que a base de cálculo desse tributo seja a receita bruta da empresa, entende-se que as alíquotas aplicáveis refletem, de alguma maneira, a lucratividade do negócio.” BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2019**. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf>>. Acesso em: 26 dez. 2019, p. 21.

¹¹⁸ “Essa base de incidência é composta pelos seguintes tributos: Contribuições Previdenciárias (Contribuições sobre Empresas em Geral e Contribuições destinadas a outras entidades ou fundos); e Contribuições ao PIS-Folha/Pasep e Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS).” Ibidem, p. 21.

¹¹⁹ “Essa base de incidência é composta pelos seguintes tributos: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), exceto a incidente sobre Folha de Salários; Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em todas as suas modalidades (Bebidas, Fumo, Automóveis, Vinculado à Importação e Outros); Tributos sobre o Comércio Exterior (Imposto de Importação, e Imposto de Exportação); CIDE-Combustíveis e Contribuições Previdenciárias sobre o faturamento.” Ibidem, p. 21.

¹²⁰ “Essa base de incidência é composta pelos seguintes tributos: IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários) e CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), com arrecadação residual relativa a fatos geradores pretéritos.” Ibidem, p. 21.

¹²¹ “Essa base de incidência é composta pelos seguintes tributos: Todos os tributos não classificados nas bases de incidência anteriores, como, por exemplo: CIDE-Remessas, Contribuição sobre Lojas Francas e Selos de Controle, Depósitos Judiciais e Receitas da Dívida Ativa não pertencentes às bases de incidência anteriores.” Ibidem, p. 21.

¹²² BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019. Processo SEI nº 10951.102460/2019-02**. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Coordenação de Acompanhamento e Controle Gerencial da Dívida Ativa. Disponível em: <https://antigo.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2019/nota-sei-no-40_2019_pgda-estudo-2019-1.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2019.

¹²³ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019. Processo SEI nº 10951.102460/2019-02**. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Coordenação de Acompanhamento e Controle Gerencial da Dívida Ativa. Disponível em: <https://antigo.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2019/nota-sei-no-40_2019_pgda-estudo-2019-1.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2019, p. 1-2.

¹²⁴ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019. Processo SEI nº 10951.102460/2019-02**. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Coordenação de Acompanhamento e Controle Gerencial da Dívida Ativa. Disponível em: <https://antigo.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2019/nota-sei-no-40_2019_pgda-estudo-2019-1.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2019, p. 1-2.

Diante dos dados apresentados, pode-se depreender que, além da extrapolação dos limites ao poder de tributar, um outro ponto que quebra o ciclo virtuoso de direitos e deveres entre o Estado e o cidadão é o não cumprimento com o dever fundamental de pagar tributos, em outras palavras, é quando o contribuinte deixa de pagar seus tributos causando um consequente aumento da Dívida Ativa dos entes públicos.

Essa ruptura do ciclo constitucional de direitos e deveres entre Estado e Contribuinte pode acontecer, por exemplo, quando o Estado se omite do dever de efetivar direitos fundamentais previstos na Constituição, ou quando ele não cumpre os ditames previstos no orçamento impositivo, que vincula impostos a direitos fundamentais sociais.

Entretanto ocorre, também, quando o contribuinte se exime de suas obrigações tributárias ou do dever fundamental de contribuir para a manutenção da estrutura estatal, por meio do pagamento de tributos, pois ao passo que essa contribuição não é respeitada, há diminuição de receita pública, impactando de forma direta os recursos destinados à efetivação de direitos fundamentais prestacionais, como é o caso do direito à saúde e à educação.

Essa omissão do contribuinte, ao não pagar seus devidos tributos, gera a inscrição na Dívida Ativa e, por consequência, as cobranças por parte da Fazenda Pública, que possui a execução fiscal como meio judicial para a recuperação desses créditos tributários.

Institutos como receita pública, dívida ativa e execução fiscal serão estudados mais detalhadamente na próxima seção, de forma a interligá-los à prestação dos direitos fundamentais, inerente à existência do Estado.

3 RECUPERAÇÃO DA DÍVIDA ATIVA E A CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

3.1 RECEITAS, DESPESAS, ORÇAMENTO PÚBLICO E AS ESCOLHAS COM BASE NA RESERVA DO POSSÍVEL

A Constituição Federal de 1988 estabelece no Título VI a organização tributária e orçamentária nacional, dos artigos 145 a 169, começando pelas especificações dos tributos e pelos poderes e competências da União, Estado, Distrito Federal e Municípios. Os artigos 150 a 152 impõem limitações a esses poderes e definem a competência de instituir impostos de cada um dos entes políticos.

Na seção VI cuida particularmente da repartição das receitas tributárias, especificando o que pertence aos Estados e ao Distrito Federal (art. 157), aos Municípios (art. 158), bem como a distribuição que deverá ser feita pela União (art. 159).

Em seguida, no Capítulo II, a Constituição aborda as Finanças Públicas, inicialmente com as normas gerais¹²⁵. Logo após as normas gerais, os artigos 165 a 169 estabelecem as diretrizes para os orçamentos públicos, com ênfase no plano plurianual, nas diretrizes orçamentárias e nos orçamentos anuais.

Dado esse panorama estrutural da Constituição Federal no que concerne à tributação e às finanças públicas, alguns institutos ganham destaque e carecem de uma análise mais acurada de seus conceitos doutrinários e suas interligações com a prática governamental.

A relação de despesas e receitas públicas de um ente político muito se aproxima da organização financeira de uma empresa privada, porém com algumas regras diferentes. Receitas e despesas estão inseridas em um orçamento, melhor dizendo, dentro de um planejamento no qual elas têm de ser compatibilizadas e programadas.

Para Kiyoshi Harada, as despesas públicas podem ser conceituadas em dois sentidos. Primeiramente, “é parte do orçamento, representando, portanto, a distribuição e emprego de receitas para cumprimento das diversas atribuições da Administração”¹²⁶. A segunda definição dada pelo referido autor às despesas públicas refere que

¹²⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020.

¹²⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 22.

a utilização, pelo agente público competente, de recursos financeiros previstos na dotação orçamentária, para atendimento de determinada obrigação a cargo da Administração, mediante a observância da técnica da Ciência da Administração, envolve o prévio empenho da verba respectiva.¹²⁷

Essas despesas podem ser classificadas, segundo o artigo 12 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, 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”¹²⁸, “nas seguintes categorias econômicas”: a) Despesas Correntes: Despesas de Custeio e Transferências Correntes; b) Despesas de Capital: Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital. Nos parágrafos em que se desdobra o artigo 12 é feito o detalhamento de cada uma dessas subcategorias¹²⁹.

A doutrina classifica as despesas públicas por diversos critérios. A mais adotada é a que classifica as despesas públicas em ordinárias e extraordinárias. Despesas ordinárias são as despesas recorrentes, que se renovam todos os anos; a maioria está ligada aos serviços

¹²⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 22.

¹²⁸ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 mai. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso em: 10 jan. 2021.

¹²⁹ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 mai. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso em: 10 jan. 2021.

Art. 12. (...)

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a: I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização; II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

públicos. Por sua vez, as despesas extraordinárias, como o próprio nome diz, são despesas não recorrentes, incomuns, que não são anualmente previstas¹³⁰.

As necessidades de uma sociedade são as mais diversas e se modificam no tempo e no espaço, conforme a sociedade vai evoluindo e ficando mais complexa e plural. Nesse contexto, o gestor precisa fazer escolhas para tornar as despesas compatíveis com as receitas.

As Receitas Públicas correspondem, nas palavras de Kiyoshi Harada, aos

ingressos de dinheiro aos cofres do Estado para atendimento de suas finalidades mediante aplicação desses recursos pelo regime da despesa pública, isto é, aplicação dos recursos financeiros ingressados de conformidade com as diversas dotações fixadas na Lei Orçamentária Anual¹³¹.

Essas receitas públicas são classificadas legislativamente, pela categoria econômica, em Receitas Correntes e Receitas de Capital, conforme o artigo 11 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. As Receitas Correntes englobam, nos termos do § 1º do referido artigo, as “receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender a despesas classificáveis em Despesas Correntes”¹³².

Por seu turno, as Receitas de Capital, previstas no § 2º do artigo 11 da Lei 4.320/1964:

São provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinam-se a atender a despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente¹³³

Mais adiante, o § 4º do mesmo artigo definiu que a classificação das receitas públicas deverá ser esquematizada da seguinte forma: i) Receitas Correntes, que compreendem a Receita Tributária (Impostos; Taxas e Contribuições de Melhoria), Receita de Contribuições, Receita Patrimonial, Receita Agropecuária, Receita Industrial, Receita de Serviços, Transferências

¹³⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 25.

¹³¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 43.

¹³² BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 mai. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm> Acesso em: 10 jan. 2021.

¹³³ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 mai. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm> Acesso em: 10 jan. 2021.

Correntes e Outras Receitas Correntes; e ii) Receitas de Capital, que abrangem Operações de Crédito, Alienação de Bens, Amortização de Empréstimos, Transferências de Capital e outras Receitas de Capital¹³⁴.

Ao tratar sobre receitas públicas, Ricardo Lobo Torres afirma que elas podem ser classificadas em ordinárias, que integram de forma permanente o orçamento, e em extraordinárias, que são as receitas atípicas.

No entanto, o referido autor entende que a classificação mais usada é a que divide as receitas públicas no tocante às suas origens, classificando-as em originárias e derivadas. As primeiras “são as que decorrem da exploração do patrimônio do Estado, compreendendo os preços públicos, as compensações financeiras e os ingressos comerciais”, ao passo que as “derivadas são as provenientes da economia privada, representadas pelo tributo, pelos ingressos para fiscais e pelas multas”¹³⁵.

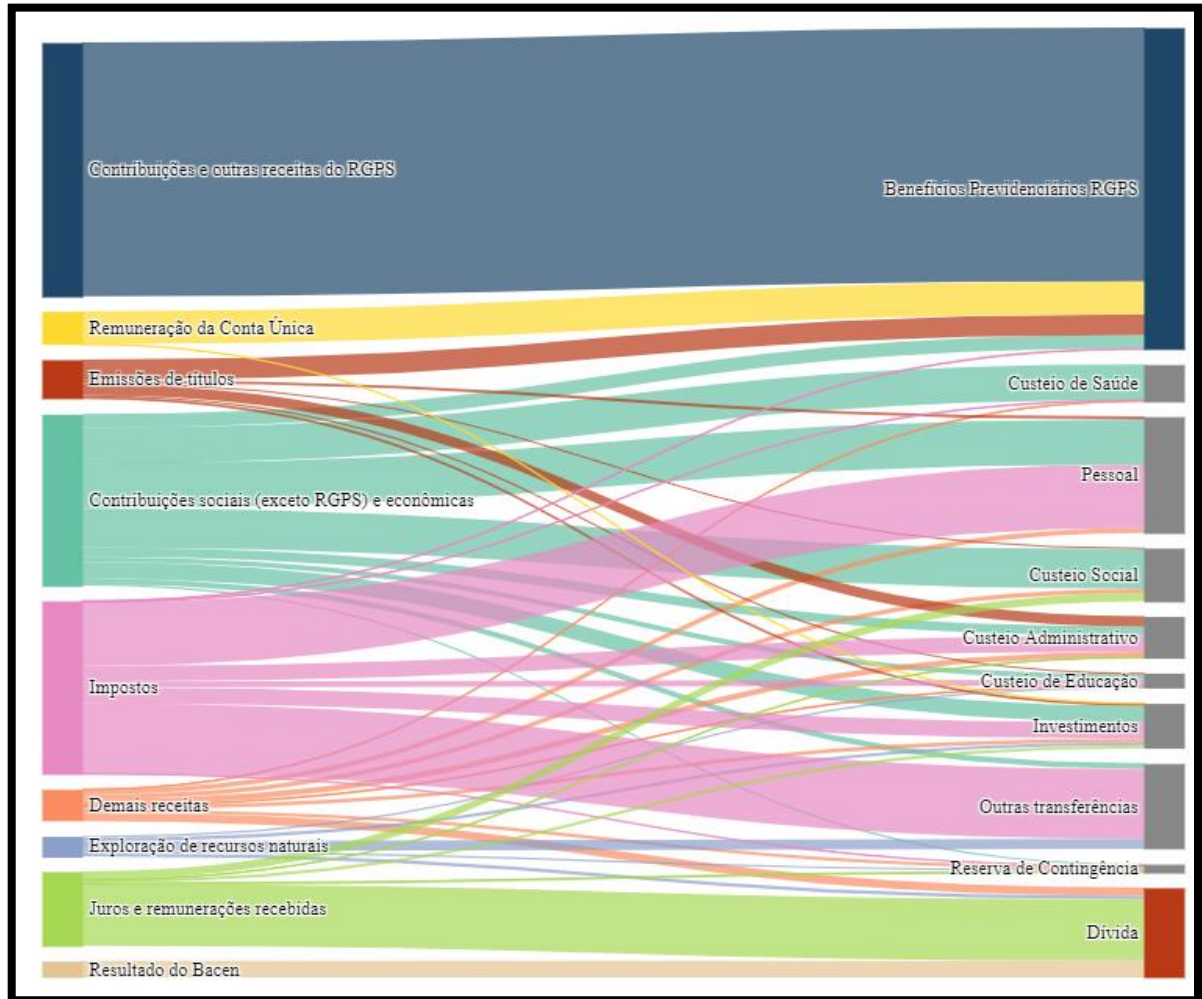
É possível ver de forma mais ilustrativa a relação de despesas por meio do gráfico apresentado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que tem por objetivo “explicar a relação entre as receitas e as despesas da União, por meio de uma visualização que demonstra que receitas são aplicadas em que despesas”¹³⁶, conforme segue:

¹³⁴ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 mai. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm> Acesso em: 10 jan. 2021.

¹³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 182.

¹³⁶ BRASIL. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Tesouro Transparente. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/fluxo-de-receitas-e-despesas>>. Acesso em: 1º mai. 2021.

Figura 1 – Fluxo de vinculação de receitas e despesas públicas



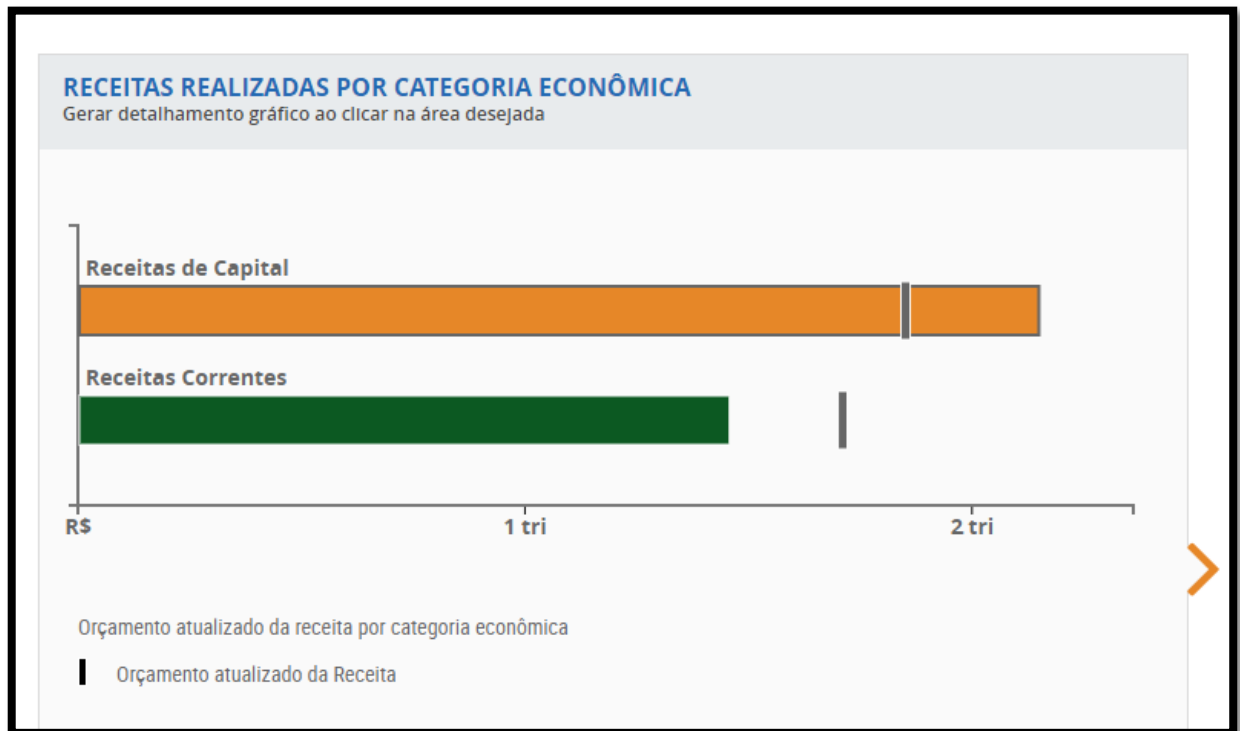
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional

Por meio do fluxo entre receita e despesas pode-se verificar a proporção da distribuição dos tributos para a efetivação de direitos fundamentais, com destaque para as contribuições sociais e econômicas e os impostos, destinados ao custeio de saúde e educação.

Segundo dados fornecidos pelo Portal da Transparência, o Governo Federal brasileiro arrecadou em 2020 R\$ 3,63 trilhões de reais, o que corresponde a 101,52% da receita prevista no orçamento. Dessa receita arrecadada, um total de R\$ 2,14 trilhões foram de Receitas de Capital, e R\$ 1,45 trilhão foi arrecadado em Receitas Correntes, conforme o gráfico abaixo¹³⁷:

¹³⁷ BRASIL. **Controladoria-Geral da União**. Portal da Transparência. Receitas Públicas. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2020>>. Acesso em: 1º mai. 2021.

Figura 2 – Receita realizada por categoria econômica



Fonte: Controladoria-Geral da União.

É possível observar, pelo gráfico acima, que as Receitas de Capital ultrapassaram 16,57% do previsto no orçamento de 2020; já as Receitas Correntes, que abrangem as receitas tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria) e outras Receitas Correntes, alcançaram apenas 85,50% do valor previsto¹³⁸.

As Receitas e Despesas Públicas são organizadas pelo Orçamento Público por meio das leis que versam sobre as diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais, descritos no artigo 165, § 2º e § 5º, da Constituição Federal. A Lei de Diretrizes Orçamentárias abrange as “metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente”, bem como guia a “elaboração da lei orçamentária anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”¹³⁹.

A lei orçamentária anual, como previsto no § 5º do artigo 165 da Constituição Federal, disporá sobre: i) “o orçamento fiscal referente aos Poderes da União”; ii) “o

¹³⁸ BRASIL. **Controladoria-Geral da União**. Portal da Transparência. Receitas Públicas. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2020>>. Acesso em: 1º mai. 2021.

¹³⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 dez. 2020.

orçamento de investimento das empresas em que a União”; e iii) “o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados”¹⁴⁰.

Um ponto importante para esses guias orçamentários constitucionais está no § 6º do referido artigo da Constituição Federal, que determina que os projetos de leis orçamentárias devem conter um levantamento do impacto que “isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” possuem sobre as receitas e despesas de cada região¹⁴¹.

Diante dessas diretrizes constitucionais, o Portal da Transparência, organizado pela Controladoria-Geral da União, define orçamento público como uma ferramenta que “estima tanto as receitas que o Governo espera arrecadar quanto fixa as despesas a serem efetuadas com o dinheiro.”¹⁴²

O orçamento público serve como uma limitação ao Estado; ele dita as regras do jogo do ano em que é vigente, determina onde e quanto a Administração Pública poderá gastar do dinheiro público, da mesma forma que estima as receitas que entraram nos cofres públicos.

A Constituição de 1988 veda de forma clara, no artigo 167, inciso IV, a vinculação de receitas provenientes de impostos às despesas, porém estabelece algumas exceções, entre elas a autorização de vincular recursos para “as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino”¹⁴³, juntamente com a ressalva prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, nos artigos 79 e 80, que autoriza a vinculação de receitas para

viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para a melhoria da qualidade de vida¹⁴⁴.

¹⁴⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 dez. 2020.

¹⁴¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 dez. 2020.

¹⁴² BRASIL. **Controladoria-Geral da União**. Portal da Transparência. Orçamento Público. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/orcamento-publico>>. Acesso em: 16 jan. 2021.

¹⁴³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 dez. 2020.

¹⁴⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**: promulgado em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 16 jan. 2021.

Em outras palavras, a Constituição autoriza a vinculação de receitas públicas para a implementação dos direitos fundamentais sociais que garantam a saúde, a educação e para o combate à pobreza. Essa vinculação é entendida por Fernando Facury Scaff como uma disposição constitucional que possui força de cláusula pétrea. Tal afirmação decorre da seguinte análise sistemática:

Estabelece o art. 5º, § 2º, CF, que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados”, o que se conecta com o rol de direitos sociais previstos na Constituição (art. 6º), dos quais, apenas dois (saúde e educação) possuem fonte mínima direta para seu custeio (art. 198, § 2º e 212), sendo que os demais possuem fonte mínima difusa para seu custeio (arts. 79 e 80 do ADCT). Cortar essa fonte mínima de custeio, seja direta ou difusa, será o mesmo que cancelar a efetiva concretização desses direitos – que são essencialmente prestacionais¹⁴⁵.

Para efetivar direitos fundamentais protegidos pelo manto da cláusula pétrea é preciso garantir os instrumentos necessários à sua efetivação, no caso, os recursos devidos. Como tratado na seção anterior, os direitos fundamentais sociais são eminentemente prestacionais e possuem um alto custo de implementação.

Há de se observar que, se a implementação desses direitos estiver vinculada à arrecadação de determinado tributo, sua concretização estará ligada diretamente à arrecadação do referido tributo; se ela decai, como no caso citado acima da arrecadação federal de 2020, essas garantias podem ficar ameaçadas.

Nesse cenário, tanto o legislador quanto o gestor público devem fazer escolhas públicas em face de um orçamento que possui limites. Limites estes impostos pelas receitas. Dessa forma, ambas as figuras públicas, Legislativo e Executivo, têm de fazer escolhas limitadas diante da reserva do possível e visando ao interesse público, sem descurar dos custos que existem para a concretização dos direitos constitucionalmente previstos.

Para Ingo Sarlet, a reserva do possível pode ser vista com um “limite jurídico e fático dos direitos fundamentais, mas também poderá atuar, em determinadas circunstâncias, como garantia dos direitos fundamentais”. Do mesmo modo que pode servir como argumento para a não implementação de direitos subjetivos, poderá também ser empregada em eventual conflito no sentido de preservar o núcleo essencial desses direitos.¹⁴⁶

A reserva do possível abrange três dimensões, segundo Sarlet:

¹⁴⁵ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, Republica e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 375/376.

¹⁴⁶ SARLET, Ingo Wolfgang e FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, I. W. e TIMM, L.B. **Direitos Fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 30.

a) a efetiva disponibilidade fática dos recursos para a efetivação dos direitos fundamentais; b) a disponibilidade jurídica dos recursos materiais e humanos, que guarda íntima conexão com a distribuição das receitas e competências tributárias, orçamentárias, legislativas e administrativas, entre outras, e que, além disso, reclama equacionamento, notadamente no caso do Brasil, no contexto do nosso sistema constitucional federativo; c) já na perspectiva (também) do eventual titular de um direito a prestações sociais, a reserva do possível envolve o problema da proporcionalidade da prestação, em especial no tocante à sua exigibilidade e, nesta quadra, também da sua razoabilidade.

Essas três dimensões deveriam ser analisadas pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, cada um na dimensão de suas funções: o Executivo no momento da efetivação de políticas públicas, o Legislativo na elaboração e aprovação das Leis Orçamentárias, e o Judiciário no momento de decidir se determinado direito prestacional será ou não concedido, diante do argumento de reserva do possível levantado pelo Poder Público.

A instituição dos direitos fundamentais está subordinada a um planejamento financeiro e social, que cabe discricionariamente ao Poder Executivo, vinculada a Leis Orçamentárias que indicam os caminhos de aplicação dos recursos públicos, de competência do Poder Legislativo.

Ocorre que, diante dos recursos limitados e da falta de planejamento dos Poderes competentes, o Poder Judiciário acaba sendo provocado a intervir, para que o cidadão tenha acesso a direitos que muitas vezes são essenciais à sua existência.

A utilização da separação dos poderes como obstáculo à interferência do Judiciário no orçamento público, por meio de decisões favoráveis ao cidadão, vem sendo afastada no âmbito alagoano: o Tribunal de Justiça tem decidido pela inviabilidade de se entender que “o princípio da separação dos poderes possa ser utilizado como obstáculo à realização dos direitos sociais, já que originalmente este foi concebido com o escopo de garantir os direitos fundamentais”.¹⁴⁷

Diante desses conflitos e da situação social do Brasil, o professor Andreas Krell entende que deve haver uma evolução na forma como se compreende o Princípio da Separação dos Poderes, pois está a ocorrer “um efeito paralisante às reivindicações de cunho

¹⁴⁷ ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. **Apelação nº 0700618-91.2017.8.02.0060**. Relatora: Des. Elisabeth Carvalho Nascimento. Acórdão julgado em 14/3/2019 e publicado no DJe em 18/3/2019. Disponível em: <https://www2.tjal.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=223029&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_55575631eeff4306982543198e2f1997&g-recaptcha-response=03AOLTBLR16gz-rZrqAvR1mMr7a87YLV7IEfNZb0ATI8k1Tnnu9L4qnIY_w4WFCsDo0APMowMwIYwzJwMbCJN8jzMyX7XfrHqiTjgCV_Jteaw3lXbWPwh833Xa8nnnLWjGU8B6yFcueL9T_CgV-ODdK9S8ByuyiVW2uPaQp0N6P6OCeNrE80hTik_YSt5eHYUY5mmtEh0NVweecVkKWx3CRRGhjCw3g-Sf3z8mQ6fDGi6MKb8A2kd0uo2FjcZQ3DjUczz7e2TPp8_jaZbvoafDfJ_eKjkc7-BueJs3TWfdjfyYl8DHZ-n5EQgdrAla_FdUVUdWsvO66iQU3>. Acesso em: 3 jul. 2019.

social e precisa ser submetido a uma nova leitura, para poder continuar servindo ao escopo original de garantir Direitos Fundamentais [...].”¹⁴⁸.

Quando se fala em concretização de direitos fundamentais pelo Poder Judiciário, são levantadas duas questões principais: competência e custo. A primeira etapa de uma decisão judicial nesse sentido será a análise de se o juiz é competente para implementar tal política pública; a segunda etapa avalia se essa implementação é economicamente viável.¹⁴⁹

É preciso empregar a reserva do possível conjuntamente com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, sobretudo em casos nos quais os direitos essenciais à vida do ser humano estiverem em conflito, podendo sofrer uma relativização.

Nesse passo, é necessário realocar recursos para que esses direitos essenciais sejam abarcados. Isso provoca um questionamento:

E se os recursos não são suficientes, deve-se retirá-los de outras áreas (transportes, fomento econômico, serviço da dívida) onde sua aplicação não está tão intimamente ligada aos direitos mais essenciais do homem: sua vida, integridade e saúde. Um relativismo nessa área poderia levar a ponderações perigosas e anti-humanistas do tipo “por que gastar dinheiro com doentes incuráveis ou terminais?” etc.¹⁵⁰

A limitação orçamentária não é aceita pacificamente como um impedimento à efetividade de direitos prestacionais. Não há uma unicidade sobre a aplicação da reserva do possível. Há quem concorde que a escassez de recursos pode eximir o Poder Público de implementar direitos; outros que são contrários, em absoluto, à aplicação da reserva do possível; e há, por fim, aqueles que admitem o uso, embora com ressalvas.

A limitação orçamentária do Poder Público é uma realidade e precisa ser levada em consideração pelos Tribunais. Há que se questionar, no entanto, até que ponto estes aspectos têm o condão de impedir a concretização dos direitos fundamentais sociais.

A efetivação dos direitos fundamentais sociais está vinculada à saúde econômica da Administração Pública e suas variações. Quando o contribuinte não cumpre com suas obrigações tributárias, sendo inscrito em dívida ativa, a arrecadação é atingida e diminuem, por conseguinte, as receitas públicas.

Diante dessa ruptura do ciclo de obrigações e deveres existente entre o Estado e os contribuintes, impõem-se procedimentos que visam à recuperação desses créditos tributários

¹⁴⁸ KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha**: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2002, p. 88.

¹⁴⁹ ZANITELLI, Leandro Martins. Custos ou competência? Uma ressalva à doutrina da reserva do possível. In: SARLET, I. W. e TIMM, L.B. **Direitos Fundamentais**: orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 191.

¹⁵⁰ KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha**: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2002, p. 53.

não pagos. Essas cobranças seguem um rito sequenciado de procedimentos disciplinados pelo Direito Tributário, com subsídio do Direito Processual Civil.

Entre esses procedimentos o que ganha mais destaque é a Execução Fiscal como o principal meio de cobrança judicial da Dívida Ativa. Na subseção seguinte será feita uma análise crítica da Lei de Execução Fiscal como meio judicial hábil a concretizar da liquidez da Dívida Ativa.

3.2 A LEI DE EXECUÇÃO FISCAL E SEUS PROCEDIMENTOS

O não pagamento voluntário de tributos pelo contribuinte o torna devedor da Fazenda Pública, gerando assim a conseqüente inscrição em Dívida Ativa junto ao poder público credor. A Dívida Ativa é definida pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, no artigo 39, § 2º, e dividida em duas espécies: Dívida Ativa Tributária e Dívida Ativa não Tributária.

Nos termos da referida lei, a primeira corresponde ao “crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas”¹⁵¹. Já a Dívida Ativa não Tributária engloba os demais créditos da Fazenda Pública.

No entanto, o extenso rol do § 2 do artigo 39 da Lei nº 4.320/64, que define as dívidas ativas tributárias e não tributárias, não é um rol exaustivo, podendo ser incluído qualquer crédito, “desde que presentes os atributos de liquidez e certeza, certificados em procedimento prévio e legalmente disciplinado, englobando inclusive a atualização monetária, os juros, a multa ou quaisquer outros encargos definidos em lei ou contrato”¹⁵².

Essa dívida é cobrada judicialmente por meio de um processo executivo. O processo executivo fiscal, assim como os demais procedimentos judiciais, deve respeitar as regras e os princípios do ordenamento brasileiro, mormente os princípios constitucionais aplicados ao processo executivo: do devido processo legal, isonomia, contraditório e ampla defesa, publicidade, celeridade, entre outros previstos no artigo 5º da Constituição Federal¹⁵³.

Por ser o Estado uma das partes nesse processo executivo, isso gera a necessidade da criação de regras especiais para disciplinar a relação jurídica que terá o Estado-Fisco como

¹⁵¹ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 mai. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm> Acesso em: 18 fev. 2021.

¹⁵² GODOI, Marilei Fortuna. Formação do Título Executivo, p. 41/103. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução Fiscal Aplicada**. 7. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2019, p. 45.

¹⁵³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020.

exequente e o contribuinte como executado. Nesse sentido foi promulgada, em 22 de setembro de 1980, a Lei nº 6.830, que trata da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, dispondo na Exposição de Motivos nº 223:

2. Ora, a cobrança judicial das dívidas para com o Estado é ditada pelo interesse público e, sendo uma modalidade de controle judicial dos atos da administração pública, deve assegurar o equilíbrio – político, econômico e financeiro – entre o poder do Estado e o direito do cidadão.
3. Se a este a Constituição assegura o contraditório judicial, ao Estado deve ser garantido um processo expedito de realização da receita pública.¹⁵⁴

Segundo depreende Theodoro Júnior, em seu introito sobre a Lei de Execução Fiscal, essa lei foi “editada com o claro e expresso propósito de agilizar a execução fiscal, criando um procedimento especial diverso do da execução forçada comum de quantia certa, regulado pelo Código de Processo Civil”¹⁵⁵.

Ao analisar os artigos iniciais da Lei 6.830/80, nota-se que a execução fiscal surge como um procedimento específico de cobrança de créditos inscritos em dívida ativa, tributários ou não tributários, gerados ante o não pagamento voluntário do contribuinte. Tal procedimento é de observância obrigatória pela União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, sendo a competência legislativa da União para estabelecer normas gerais acerca da matéria¹⁵⁶.

Para Rodrigo Dalla Pria, o objeto imediato da execução fiscal é “a realização do direito do credor de sub-rogar-se nos direitos de propriedade do devedor em razão do inadimplemento espontâneo da prestação”¹⁵⁷. Em outras palavras, é o direito que o Estado possui de utilizar-se do procedimento executivo fiscal para cobrar um crédito, atingindo a esfera da propriedade do contribuinte diante do não pagamento devido.

Para Renato Becho, os objetivos da execução fiscal vão além da mera cobrança de crédito:

O processo judicial de cobrança de tributos (execução fiscal) possui três objetivos tradicionais, um deles fortemente de caráter jurisdicional: (1) visa à recuperação de créditos do Estado – não adimplidos espontaneamente pelos devedores; (2) funciona como uma ferramenta de inibição da sonegação fiscal; e (3) objetiva conduzir o

¹⁵⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**: comentários e jurisprudência. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 721

¹⁵⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**: comentários e jurisprudência. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 27.

¹⁵⁶ PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 478/479.

¹⁵⁷ PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 488.

processamento de cobrança das exações dentro dos estritos termos da legislação brasileira.¹⁵⁸

Nos termos da referida lei executiva, pode-se concluir que a Certidão de Dívida Ativa possui natureza jurídica de título executivo extrajudicial e presunção de certeza, liquidez e exigibilidade. No entanto, a presunção de certeza e liquidez da Dívida Ativa é relativa, podendo ser questionada – “a isto equivale dizer que dívida ativa regularmente inscrita é líquida e certa até prova em contrário.”¹⁵⁹.

O contribuinte inscrito em dívida ativa ou o terceiro interessado terá de apresentar prova inequívoca¹⁶⁰ para elidir a legitimidade com a qual nasce a Certidão de Dívida Ativa. Essa presunção de legitimidade é atribuída em regra a todos os atos administrativos. Para que os atos administrativos sejam considerados legítimos e, por conseguinte, válidos, devem estar “conforme ao ordenamento jurídico. O ato jurídico administrativo deve obedecer a requisitos formais e materiais que estão previstos quer na Constituição, quer nas leis”¹⁶¹.

Aliomar Baleeiro observa que somente o contribuinte executado “conhece a renda obtida, o faturamento realmente ocorrido, o volume de operações realizadas etc. A Fazenda Pública limita-se a reconstituir a realidade, por meio de registro e de escrita do sujeito passivo, que assim a forma e a retrata”¹⁶².

A prova capaz de afastar a certeza e a liquidez da inscrição feita pela Fazenda Pública deve ser substancial o bastante para comprovar que houve falha no procedimento de apuração ou que os dados apresentados pelo contribuinte não constituem a realidade dos fatos.

O documento final do processo de inscrição em Dívida Ativa é a Certidão da Dívida Ativa – CDA, instrumento essencial para a propositura da execução fiscal, fazendo parte ou sendo a própria petição inicial¹⁶³, caso o contribuinte inscrito não efetue o pagamento devido de forma administrativa.

¹⁵⁸ BECHO, Renato Lopes. Execução fiscal: necessidade de novos paradigmas para um grande problema. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XVIII, n. 63, p. 111-119, maio/ago. 2014, p. 115. Disponível em: <<https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/1905>>. Acesso em: 15 set. 2021.

¹⁵⁹ CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998, p. 42.

¹⁶⁰ Lei nº 6.830/80: “Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”.

¹⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.488.

¹⁶² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.489-1.490.

¹⁶³ Procedimento inicial da Execução Fiscal detalhado no art. 6º, da Lei nº 6.830/80, que determina: “Art. 6º - A petição inicial indicará apenas: I - o Juiz a quem é dirigida; II - o pedido; e III - o requerimento para a citação. § 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita. § 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico. § 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial. § 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.”

No estudo do procedimento executivo fiscal, Dalla Pria o divide em três fases: a inicial, a constritiva e a expropriatória, conforme o “nível de coatividade que, por sua vez, aumenta à medida que a resistência do devedor persiste”¹⁶⁴.

Já Paulo Cesar Conrado divide a execução fiscal em duas fases: a primeira seria a fase preparatória da expropriação; nela estão os atos preparatórios e provisórios da execução; a segunda fase é a expropriatória, que contempla os atos expropriatórios propriamente ditos, que possuem caráter definitivo e satisfativo do crédito¹⁶⁵.

Observa-se que a primeira fase definida pelos juristas Della Pria e Paulo Conrado são semelhantes: começam na inicial e findam na citação do executado. Já as fases seguintes, que Dalla Pria classifica como constritiva e expropriatória, são todas por Paulo Conrado como uma só fase, a expropriatória. Concentra nela os atos mais relevantes do procedimento executório, pois é nessa última fase que se concretiza o objetivo da execução fiscal.

A primeira dessas fases é a “Inicial”, que engloba a petição inicial, o despacho inicial e a citação da parte executada, atos esses que objetivam o aprimoramento da “relação jurídico-processual executiva e a exortação do devedor a pagar o débito ou oferecer bens à penhora”¹⁶⁶.

O juiz, ao verificar que a petição inicial e a CDA, observa *a priori* todos os pressupostos processuais hábeis ao deferimento da inicial. Conforme previsão do artigo 7º da Lei nº 6.830/80, poderá determinar a citação, a penhora, o arresto, o registro da penhora ou do arresto, e/ou a avaliação dos bens penhorados ou arrestados¹⁶⁷.

Deferida a inicial, o magistrado determinará de imediato as medidas executivas previstas nos artigos 7º e 8º da Lei Executiva Fiscal. O despacho inicial determinará a citação do executado, a penhora e/ou arresto e a consequente avaliação dos bens penhorados ou arrestados¹⁶⁸.

Esse despacho que determina a citação do executado tem o poder de interromper a prescrição, no termos do § 2º do art. 8º da Lei nº 6.830/80. Ocorre que esse parágrafo é tema de discordância entre os tributaristas, pois como poderia uma lei ordinária tratar de prescrição tributária, indo de encontro ao disposto no artigo 146, III, “b” da Constituição, que “reservou

¹⁶⁴ PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 488/489.

¹⁶⁵ CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 166-167.

¹⁶⁶ PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 489.

¹⁶⁷ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm> Acesso em: 4 abr. 2021.

¹⁶⁸ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm> Acesso em: 4 abr. 2021.

à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”¹⁶⁹, incluindo a prescrição tributária?

Diante disso e do *status* de lei complementar deferido ao Código Tributário Nacional, tal matéria deveria seguir os ditames por ele estabelecidos, no caso em questão, a aplicação do artigo 174, que definia: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor”¹⁷⁰.

Em 2005 entrou em vigor a Lei nº 118, que modificou a redação dada ao inciso I do parágrafo único do referido artigo, passando a dispor que o “despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal”¹⁷¹ é apto a interromper a curso da prescrição.

Em uma síntese sobre o tema, Renato Becho anota:

Em termos de efetividade da execução fiscal, a alteração do CTN, levada a efeito pela LC 118/2005 tem sido perniciosa para os cofres públicos, pois ela deixou os exequentes fiscais ainda mais acomodados, permitindo que demorem mais do que os demais exequentes (para os feitos regidos pelo CPC) na cobrança do crédito público¹⁷².

Esses permissivos legais refletem nos números de execução fiscal que “congestionam” o Poder Judiciário com inúmeras execuções fiscais estagnadas, como será demonstrado na subseção seguinte.

A citação, último passo dessa primeira fase, é de suma importância para o início da execução fiscal, pois a depender do seu resultado, a execução será exitosa ou não, podendo ter diversos desdobramentos. O *caput* do artigo 8º da Lei nº 6.830/80 determina que “o executado será citado para, no prazo de cinco dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução”¹⁷³.

¹⁶⁹ SANDRI, Marcos Paulo. Citação do Réu na Execução Fiscal, p. 258-281. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução Fiscal Aplicada**. 7. ed. Salvador: Editora Juspodivm. 2019, p. 259.

¹⁷⁰ BRASIL. LEI nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 26 dez. 2020.

¹⁷¹ BRASIL. LEI nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 26 dez. 2020.

¹⁷² BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 134.

¹⁷³ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em: 4 abr. 2021.

Em caso de êxito na citação, a resposta do executado é que ditará os próximos passos executivos, pois “em caso de atendimento à ordem de pagamento, o crédito tributário será considerado satisfeito e, por conseguinte, extinto o processo executivo fiscal, nos termos do art. 156, inciso I, do CTN”¹⁷⁴.

Caso o executado não pague, ele poderá garantir a execução, nos termos do art. 9º da Lei 6.830/80. Por outro lado, se o executado resolver ignorar esse dispositivo e permanecer inerte após a citação, o art. 10 da Lei de Execução Fiscal determina que “a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis”¹⁷⁵.

Não sendo localizados bens passíveis de penhora ou se o devedor não for localizado no prazo de um ano, o juiz responsável determinará o arquivamento do processo¹⁷⁶. Assim, em caso de “não localização do devedor (leia-se, sua não citação) é fato implicativo da suspensão do feito executivo fiscal, a teor do art. 40, *caput*, da Lei n. 6.830/80 – sobre as consequências advindas da aplicação desse dispositivo no que se refere à prescrição”¹⁷⁷.

A temática abordada no art. 40 da Lei 6.830/80 foi tema de diversas discussões nas cortes superiores do país, restando estabelecido pela Súmula 314 do Superior Tribunal de Justiça: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.”¹⁷⁸.

Eis o voto do Ministro Luiz Fux, à época integrante do Superior Tribunal de Justiça:

Em consequência, o artigo 40 da Lei nº 6.830/1980 não pode prevalecer sobre o CTN e sua aplicação sofre limites impostos pelo artigo 174 do referido Código. Assim, após o transcurso de determinado tempo sem a manifestação da Fazenda Estadual, deve ser decretada a prescrição intercorrente.

Essa exegese impede seja eternizada no Judiciário uma demanda que não consegue concluir-se por ausência dos devedores ou de bens capazes de garantir a execução. Deveras, a suspensão decretada com suporte no art. 40 da Lei de Execuções Fiscais não pode perdurar por mais de cinco anos porque a ação para cobrança do crédito

¹⁷⁴ PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 502.

¹⁷⁵ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em: 4 abr. 2021.

¹⁷⁶ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em: 4 abr. 2021.

¹⁷⁷ CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 173.

¹⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 314**. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2021.

tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva (art. 174, *caput*, do CTN)¹⁷⁹.

Essa uniformização de entendimento consolidada na Súmula 314 tem como um dos objetivos diminuir o número de Execuções Fiscais que estão estagnadas, seja pela falta de localização do devedor ou não localização de bens desse, seja por falta de impulso processual por parte da Fazenda Pública ou do Judiciário.

Em consonância com o afirmado pelo Ministro Luiz Fux em seu voto, Renato Lopes Becho conclui:

O despacho do juiz que determina a citação é reconhecido como uma forma de interrupção da prescrição. Mas a efetiva citação tem de acontecer. Caso contrário, volta a correr o prazo de prescrição. Assim, se o sujeito passivo tributário não for citado em até cinco anos do despacho do juiz que determinou a citação, o crédito tributário estará prescrito¹⁸⁰.

Toda essa temática deve ser tratada com o objetivo de alcançar e respeitar o direito fundamental da duração razoável do processo, previsto no inciso LXXVIII do artigo 5º da Constituição Federal, o qual dispõe que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”¹⁸¹.

Aplicando esse direito fundamental do cidadão à execução fiscal, não é admissível, segundo o que preconiza a Constituição de 1988, que uma Execução Fiscal tramite *ad aeternum* em desfavor do contribuinte, seja porque não foi localizado para citação, seja pelo fato de não dispor de bens passíveis de penhora.

Nas palavras de Paulo Cesar Conrado:

As condições necessárias à outorga da correlata tutela têm que ser oferecidas no tempo apropriado, sob a pena de se frustrar sua conferência (da referida tutela), quedando o processo em aberto *ad infinitum* – resultado evidentemente repudiado pelo valor que atua por detrás da noção de prescrição (segurança jurídica)¹⁸².

¹⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 314**. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2021, p. 12.

¹⁸⁰ BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 158.

¹⁸¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 out. 2020.

¹⁸² CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 346.

Para o referido autor, a prescrição intercorrente seria um tipo de sanção à inércia da Fazenda Pública, “para os casos em que, embora proposta no tempo apropriado, a execução deixa de ser por ela (a Fazenda) movimentada por tempo igual ou superior ao fixado pelo sistema de definição da prescrição ordinária”¹⁸³.

Sobre o tema – prescrição intercorrente na execução fiscal –, o Superior Tribunal de Justiça julgou, em sede de tema repetitivo, o Recurso Especial nº 1340553-RS, no qual ficaram estabelecidas cinco novas teses sobre o termo inicial e o termo final da prescrição intercorrente, sendo elas:

Teses julgadas para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973):

4.1. O prazo de um ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 – LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução; (...)

4.2. Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de um ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 – LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato;

4.3. A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de um ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo – mesmo depois de escoados os referidos prazos –, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

4.4. A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 4.1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.

4.5. O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa¹⁸⁴.

¹⁸³ CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 346.

¹⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.340.553 – RS (2012/0169193-3)**. Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrido: Djalma Gelson Luiz ME. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. **Acórdão julgado em 12/9/2018 e publicado no DJe em 16/10/2018**.

Um dos fundamentos usados pelos ministros no julgamento do referido Recurso Especial foi no sentido de que “O espírito do art. 40 da Lei n. 6.830/80 é o de que nenhuma execução fiscal já ajuizada poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria Fazendária encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais”.

Pode-se afirmar que o Superior Tribunal de Justiça, mais uma vez imbuído do espírito constitucional e como Corte Cidadã, estabeleceu limites a situações fático-processuais que extrapolam os Direitos Fundamentais previstos na Constituição Federal, levando em consideração que somente no julgamento do Recurso Especial nº 1340553-RS, sob o rito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015, foram sobrestados 30 mil processos. As teses por ele fixadas, que versam sobre prescrição intercorrente, poderão ter impacto em mais de 20 milhões de processos executivos fiscais, segundo informações do próprio julgado¹⁸⁵.

Com a citação do executado, finda a primeira fase, caso ele efetue o pagamento da dívida de imediato, haverá a extinção do crédito tributário, conforme o art. 156, inciso I, do CTN, e o juiz determinará a extinção da execução fiscal correspondente¹⁸⁶.

Caso o executado não cumpra com a determinação judicial de pagamento ou proceda de forma a garantir a execução, tem início a segunda fase da Execução Fiscal, a fase “constitutiva e/ou expropriatória”, nos termos dos art. 10 e seguintes da Lei nº 6.830/80.

A fase constitutiva do procedimento executivo fiscal se presta à segregação da parcela do patrimônio de executado sobre a qual recairão os atos executivos propriamente ditos (expropriatórios), sendo desencadeada a partir da recusa do devedor em atender à ordem de pagamento que consta na citação¹⁸⁷.

Caso o executado permaneça inerte ao processo, sem efetuar pagamento ou garantir o feito, será responsabilidade da Fazenda Pública viabilizar os meios previstos no Código de Processo Civil, que visem à localização de bens e direitos para a satisfação forçada do crédito executado. Tem assim início a fase expropriatória, nos termos do artigo 10 da Lei 6.830/80¹⁸⁸.

Os artigos 11 e seguintes da Lei Executiva Fiscal disciplinam os atos expropriatórios e seus desdobramentos; e estabelecem algumas regras procedimentais gerais, tendo o Código de

¹⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.340.553 – RS (2012/0169193-3)**. Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrido: Djalma Gelson Luiz ME. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. **Acórdão julgado em 12/9/2018 e publicado no DJe em 16/10/2018**, p. 147 e 163.

¹⁸⁶ PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 502.

¹⁸⁷ PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020, p. 502.

¹⁸⁸ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 set. 1980**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em: 6 mar. 2021.

Processo Civil como seu subsidiário, apesar dos 35 anos e de uma nova Constituição que os separam.

Não cabendo a esse trabalho detalhar cada um desses artigos da Lei 6.830/80, o que se pretendeu nesta subseção foi mostrar alguns dos principais procedimentos e das singularidades da execução fiscal.

A Lei de Execução Fiscal deve ser conduzida de forma a concretizar os ditames constitucionais, principalmente aqueles tidos como direitos e deveres fundamentais, sejam eles individuais ou coletivos, pois são direitos e deveres de todos os cidadãos e, por conseguinte, também são direitos e deveres dos contribuintes.

A condução e a efetivação das disposições Lei de Execução Fiscal “têm de ser vistas à luz dos direitos humanos do contribuinte (executado), como instrumento de defesa célere contra eventuais excessos da máquina arrecadadora, fiscalizadora, postulatória em Juízo e decisória, tanto administrativa quanto judicial”¹⁸⁹.

A par dessas premissas, a subseção seguinte se propõe a analisar dados e relatórios públicos em torno do desempenho pragmático da Lei Executiva Fiscal, lastreada nos direitos e deveres previstos na Constituição.

3.3 DÍVIDA ATIVA E EXECUÇÃO FISCAL EM NÚMEROS

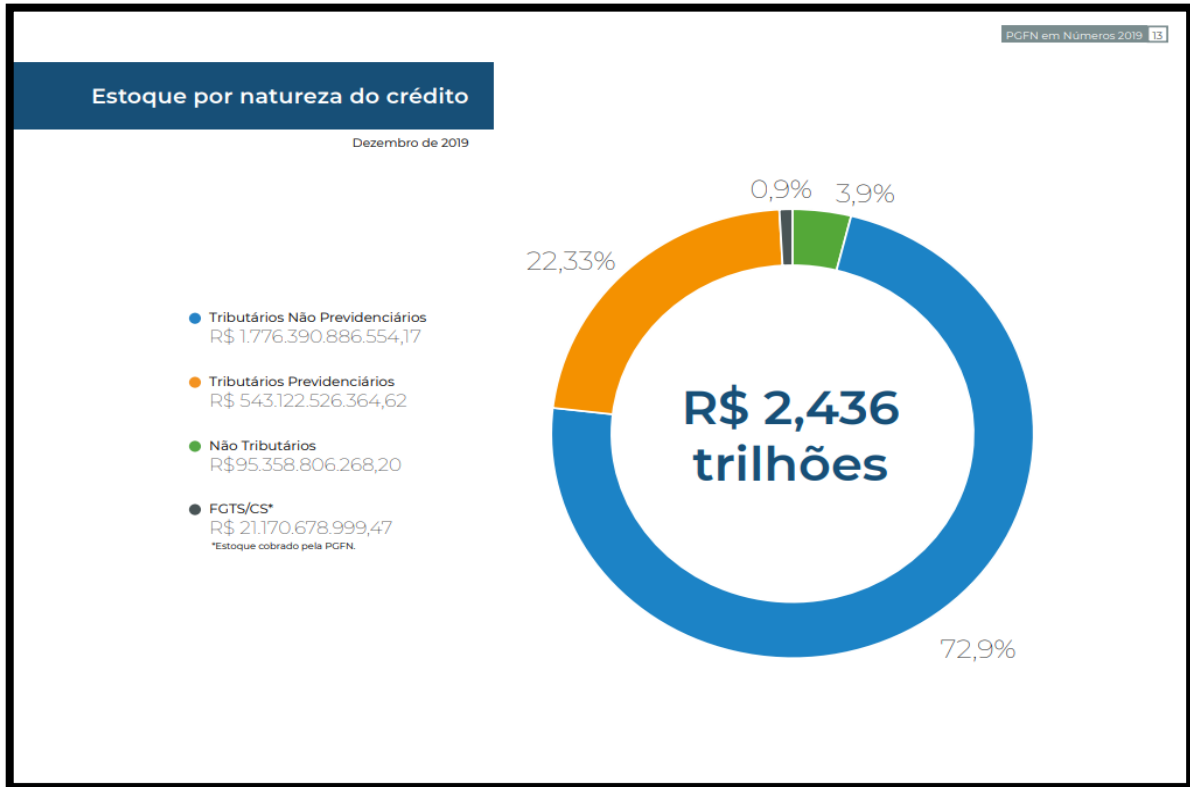
Na subseção anterior foi feita uma análise dos procedimentos disciplinados pela Lei de Execução Fiscal, em harmonia com Constituição Federal. Todavia, para se ter a real percepção da efetividade da execução fiscal e seu propósito de concretizar a Dívida Ativa, em consonância especialmente com os princípios do devido processo legal e da duração razoável do processo, cumpre analisar números oficiais apresentados em relatórios feitos por órgãos públicos, com foco nos processos executivos fiscais.

De acordo com estudos apresentados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a União, os Estados e os Municípios possuem elevados valores de recebíveis fiscais da Dívida Ativa Tributária. O estoque da dívida da União, somente em débitos tributários não previdenciários, é de R\$ 1,77 trilhão. Desse valor, apenas R\$ 10,04 bilhões de débitos tributários foram recuperados em 2019, conforme demonstrado nos gráficos a seguir¹⁹⁰:

¹⁸⁹ BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal**: análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018, p. 168.

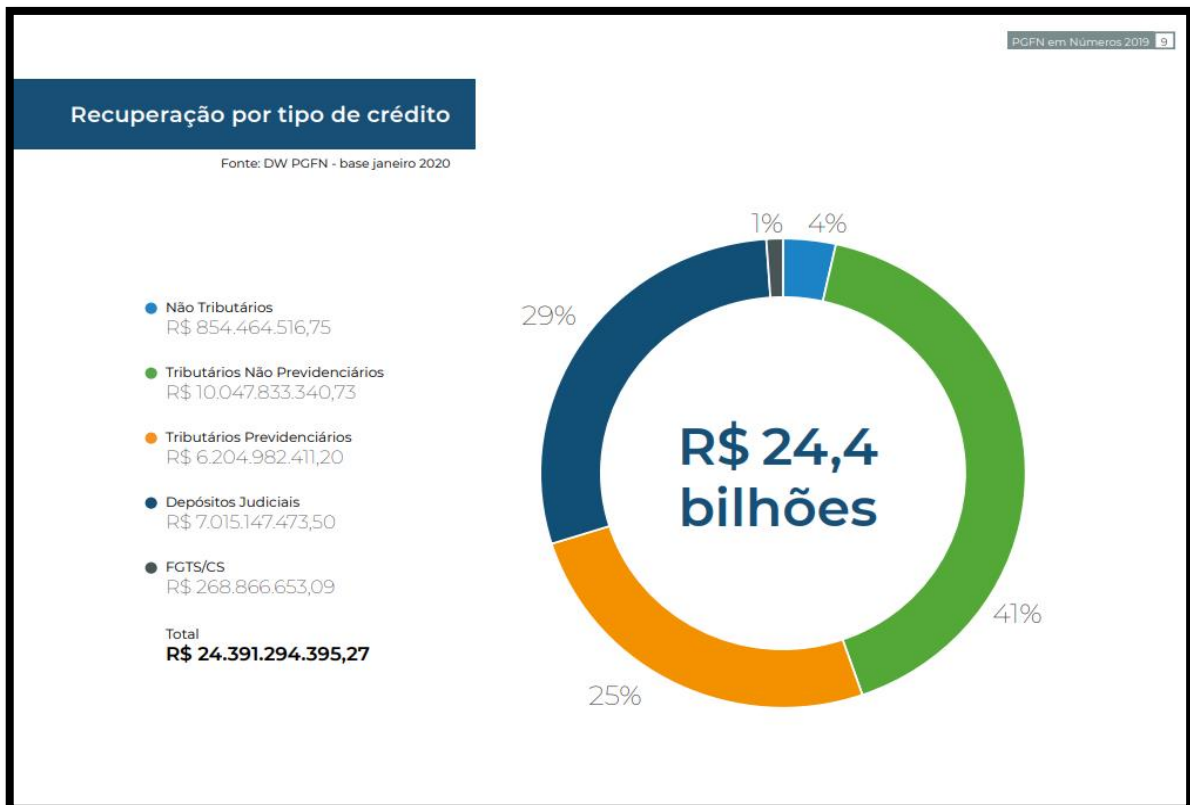
¹⁹⁰ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2019**. 2020 ed. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>>. Acesso em: 2 mai. 2021.

Figura 3 – Estoque da Dívida Ativa por natureza do crédito



Fonte: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Figura 4 – Recuperação da Dívida Ativa por tipo de crédito



Fonte: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

O que chama atenção nos dados até aqui apresentados é o fato de que a Dívida Ativa da União em 2019 fechou no total de R\$ 2,43 trilhões, ao passo que o Governo Federal arrecadou no ano de 2020 R\$ 1,45 trilhão em Receitas Correntes, que são as que abrangem as receitas tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional destaca que uma de suas “principais atuações na gestão da Dívida Ativa” foi no sentido de solicitar “o arquivamento de mais de 200 mil execuções fiscais não garantidas em 2019, focando sua atuação judicial nos devedores com maior potencial de recuperação”¹⁹¹.

Em compasso com o relatório anual apresentado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) também produz um anuário, “Justiça em Números”, no qual há uma subseção específica dedicada às Execuções Fiscais.

Historicamente, as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a júízo 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. Desse modo, acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação¹⁹².

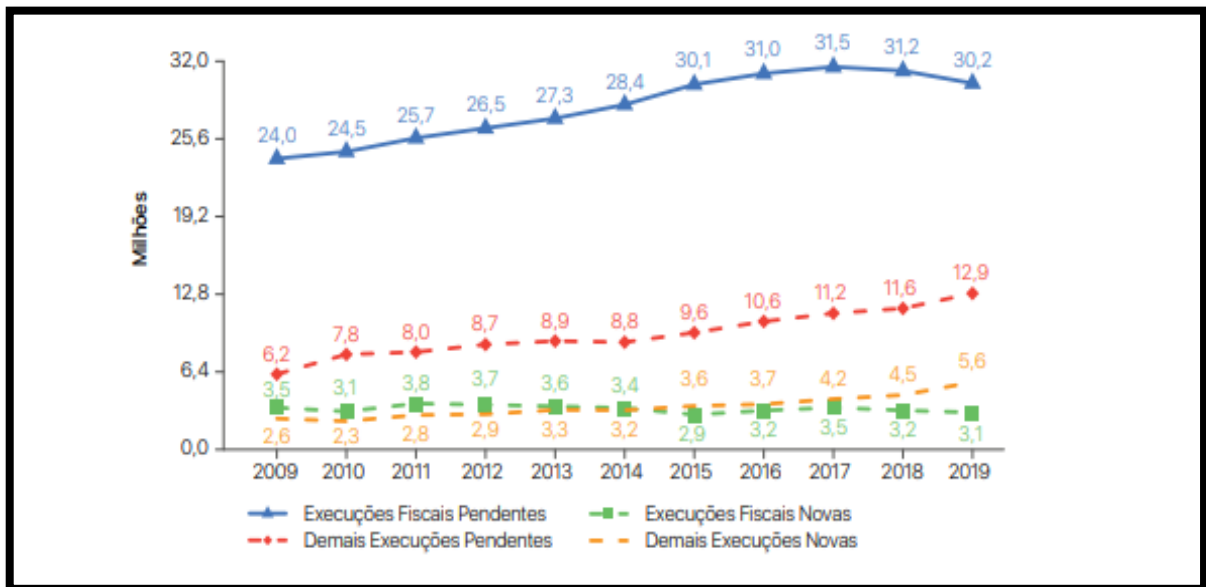
O balanço apresentado em 2020, com dados de 2019, expõe números significativos do processo executivo fiscal, que correspondem a 70% das execuções em trâmite no Poder Judiciário. Com taxa de congestionamento que chega à marca de 86,9% em 2019. Desse total, 85% estão concentrados na Justiça Estadual. Em 2019 foram distribuídos 3,1 milhões de novos processos executivos fiscais, ao passo que 30.2 milhões continuam pendentes, conforme demonstram os gráficos abaixo¹⁹³:

¹⁹¹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2019**. 2020 ed. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>>. Acesso em: 2 mai. 2021.

¹⁹² BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2020** (ano base 2019). CNJ. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>. Acesso em: 5 mai. 2021.

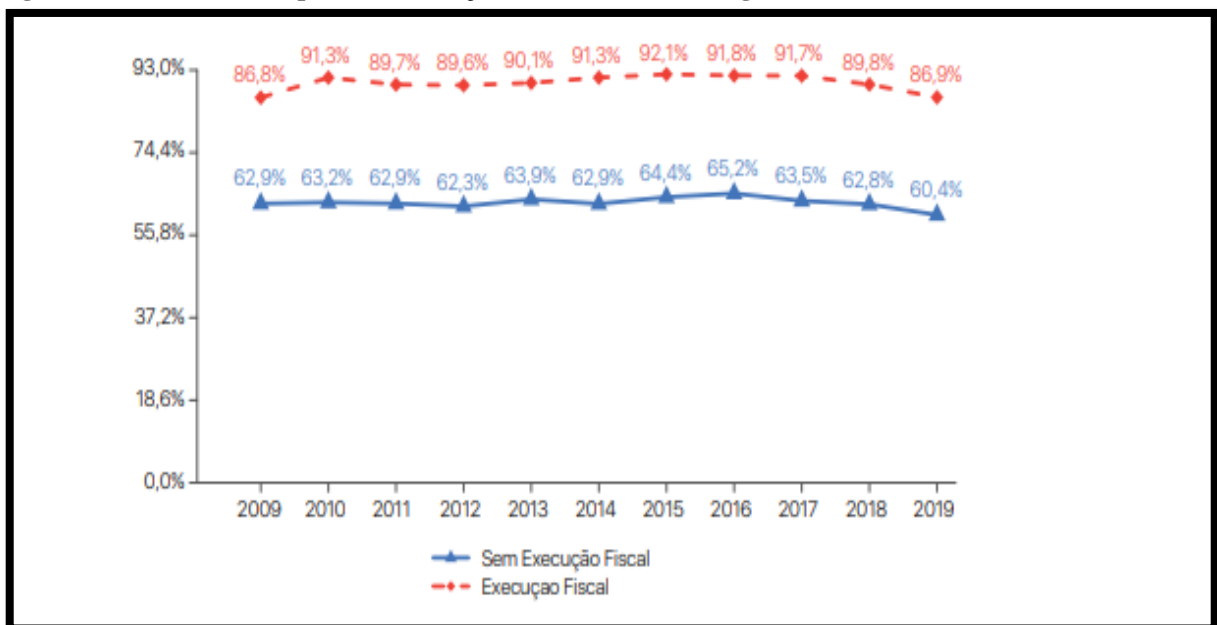
¹⁹³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2020** (ano base 2019). CNJ. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>. Acesso em: 5 mai. 2021.

Figura 5 – Histórico do impacto da execução fiscal nos processos novos e pendentes



Fonte: Conselho Nacional de Justiça

Figura 6 – Histórico do impacto da execução fiscal na taxa de congestionamento total

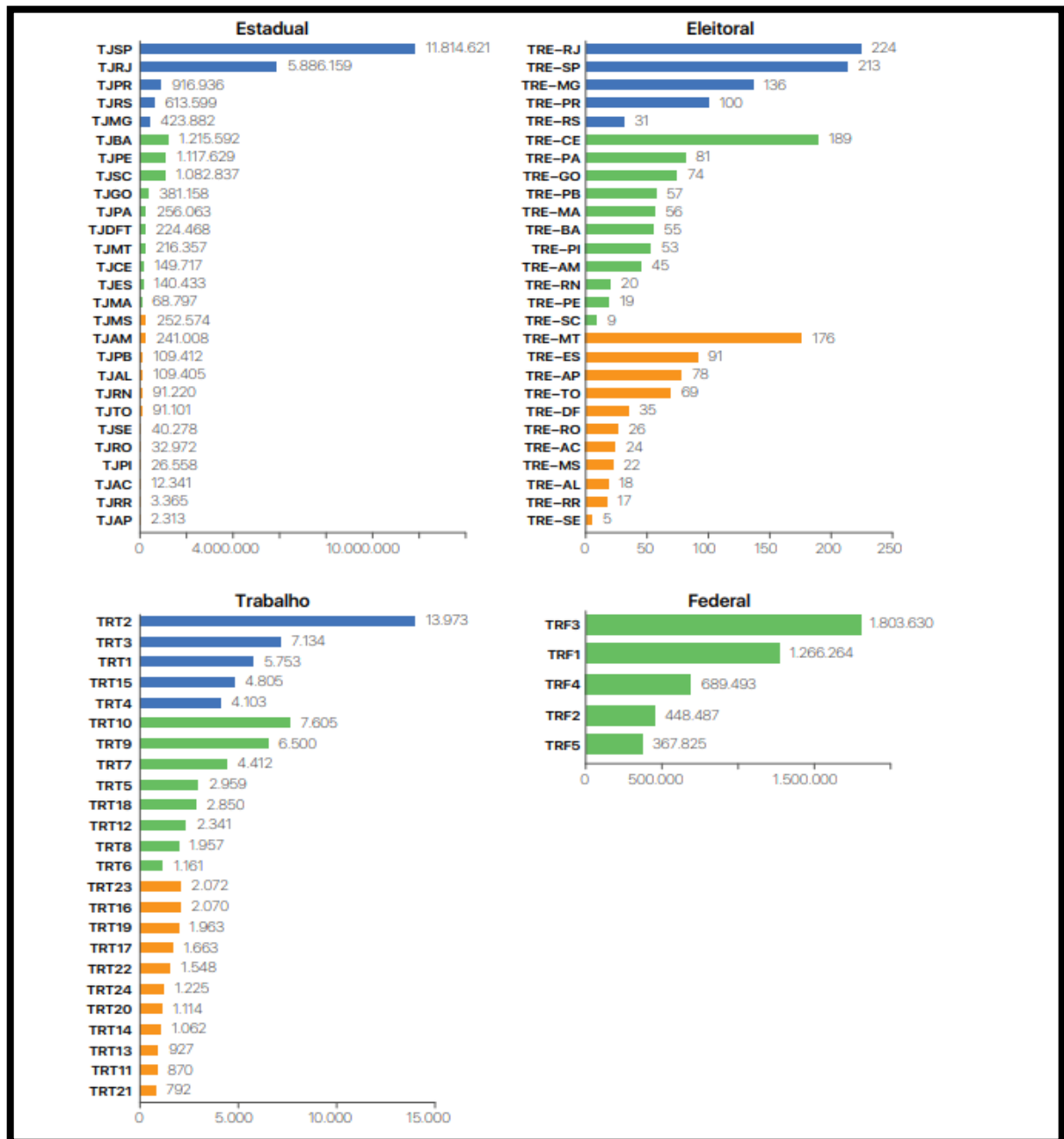


Fonte: Conselho Nacional de Justiça

Os gráficos acima demonstram que as execuções fiscais, por si sós, têm uma repercussão expressiva na taxa de congestionamento do Poder Judiciário.

O relatório Justiça em números 2020 destrinçou o volume de 30,2 milhões de execuções fiscais pendentes por cada tribunal competente, conforme se visualiza no gráfico a seguir:

Figura 7 – Total de execuções fiscais pendentes, por tribunal



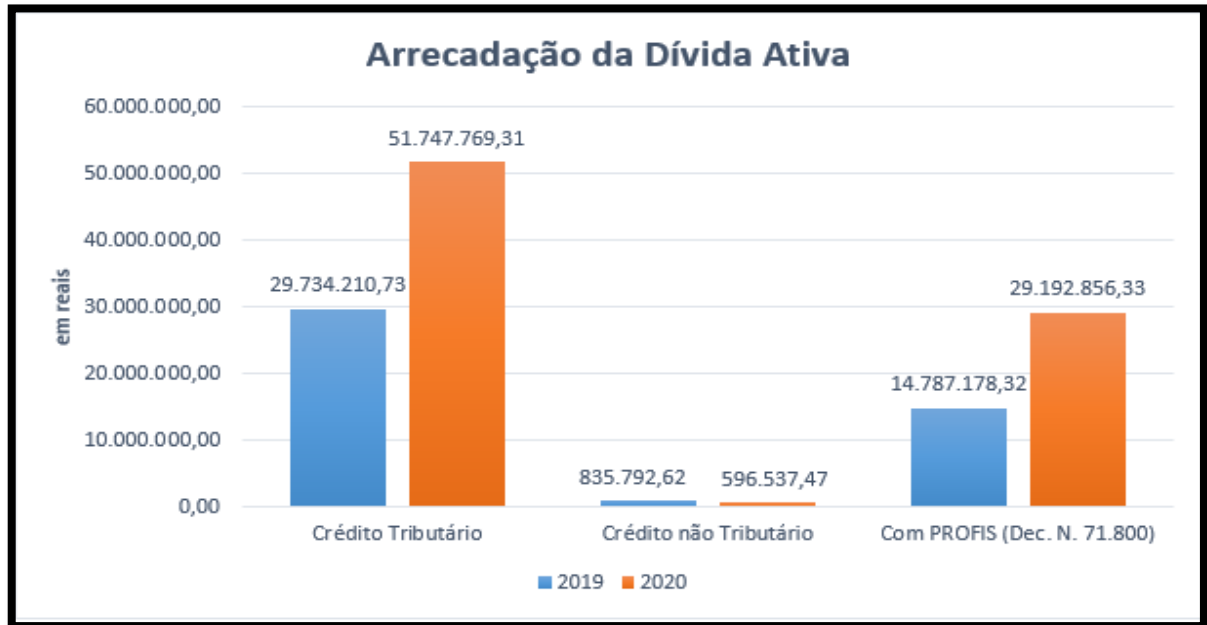
Fonte: Conselho Nacional de Justiça

Observa-se nessa última figura que o Tribunal de Justiça de Alagoas possuía em 2019, segundo o relatório do CNJ, 109.405 execuções fiscais pendentes. No âmbito do Estado de Alagoas, segundo dados fornecidos pela Coordenadora da Procuradoria da Fazenda Estadual¹⁹⁴, foi recuperado nesse ano um total de R\$ 45.357 milhões em créditos inscritos em

¹⁹⁴ Dados estatísticos fornecidos pela Coordenadora da Procuradoria da Fazenda Estadual, Procuradora de Estado Emmanuelle de Araújo Pacheco Marroquim, a partir de solicitação realizada por *e-mail*. MARROQUIM, Emmanuelle de Araújo Pacheco (emmanuelle.pacheco@pge.al.gov.br) Re: Solicitação de informações acerca da arrecadação e do estoque da Dívida Ativa do Estado. *E-mail* para FARIAS, Natalie Cristyne de Santana Barbosa (nataliecsbarbosa@hotmail.com). Acesso em: 18 mai. 2021.

Dívida Ativa, ao passo que em 2020 a recuperação alcançou o montante de R\$ 81.537 milhões, entres créditos tributários, não tributários e por meio do Programa de Recuperação Fiscal (Profis).

Figura 8 – Dados da arrecadação da Dívida Ativa do Estado de Alagoas nos anos de 2019 e 2020



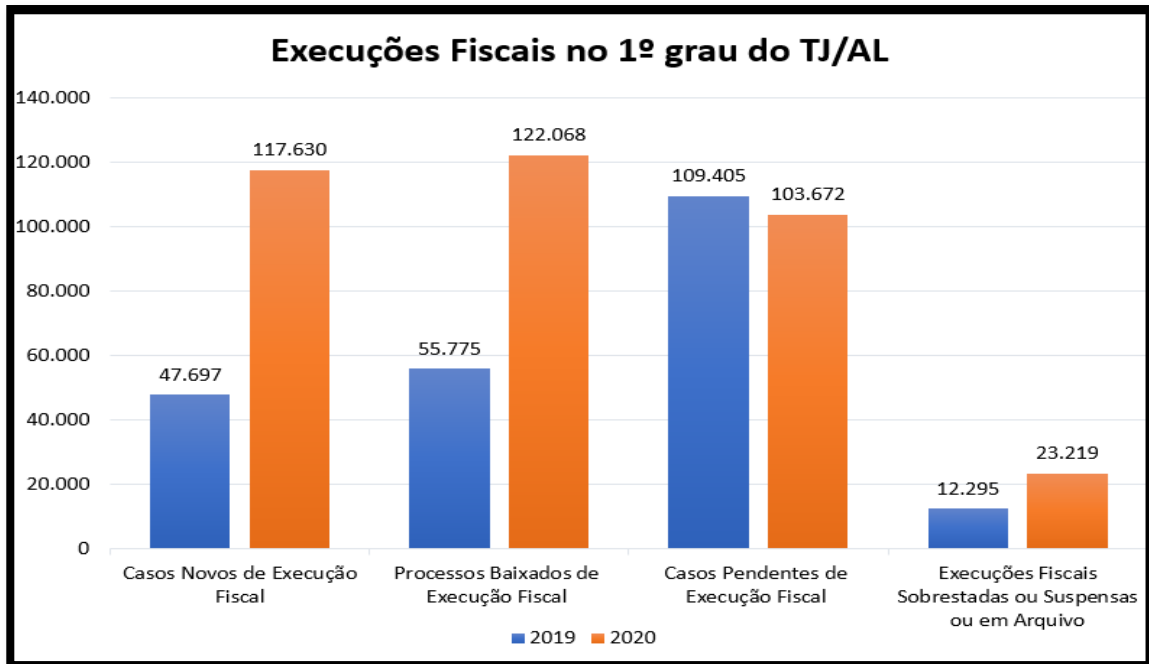
Fonte: elaborada pela autora com os dados da Coordenação da Procuradoria da Fazenda do Estado de Alagoas

A Corte de Justiça do Estado de Alagoas apresentou o relatório intitulado “Quadro Gerencial do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas: dados de litigiosidade 2019-2020”, no qual expõe um levantamento detalhado das demandas processuais do Estado nos anos de 2019 e 2020.

No tocante aos processos sob o rito da Lei nº 6.830/80, a “Lei da Execução Fiscal”, o Tribunal de Justiça de Alagoas expôs o seguinte levantamento¹⁹⁵:

¹⁹⁵ ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. **Quadro Gerencial do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas: dados de litigiosidade 2019-2020**. Disponível em: <<https://apmp.tjal.jus.br/ApmpArquivos/QuadroGerencial2019-2020.pdf>>. Acesso em: 1º mai. 2021.

Figura 9 – Consolidação dos dados apresentado no “Quadro Gerencial do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas: dados de litigiosidade 2019-2020”



Fonte: elaborada pela autora com os dados do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas

Evidencia-se que os números de novos casos de Execução Fiscal no 1º grau alagoano mais que dobrou de um ano para outro, indo de 47.697 mil em 2019 para 117.630 mil em 2020. Contudo, proporção parecida foi mantida nas execuções fiscais baixadas, passando de 55.775 mil em 2019 para 122.068 mil em 2020¹⁹⁶.

No relatório do Tribunal de Justiça alagoano, a taxa de congestionamento das Execuções Fiscais no 1º grau caiu de 66,2% em 2019 para 45,9% em 2020, demonstrando mais fluidez nas referidas execuções, sendo um dos reflexos a redução de 5.733 casos pendentes de 2019 para 2020¹⁹⁷.

Em face da significativa demanda de processos executivos fiscais, foi realizado um estudo, por meio de cooperação técnica entre o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que teve como objetivo a análise do “Custo unitário do processo de execução fiscal da União”, do ano de 2011, sendo apresentados os seguintes dados sobre a Execução Fiscal Federal:

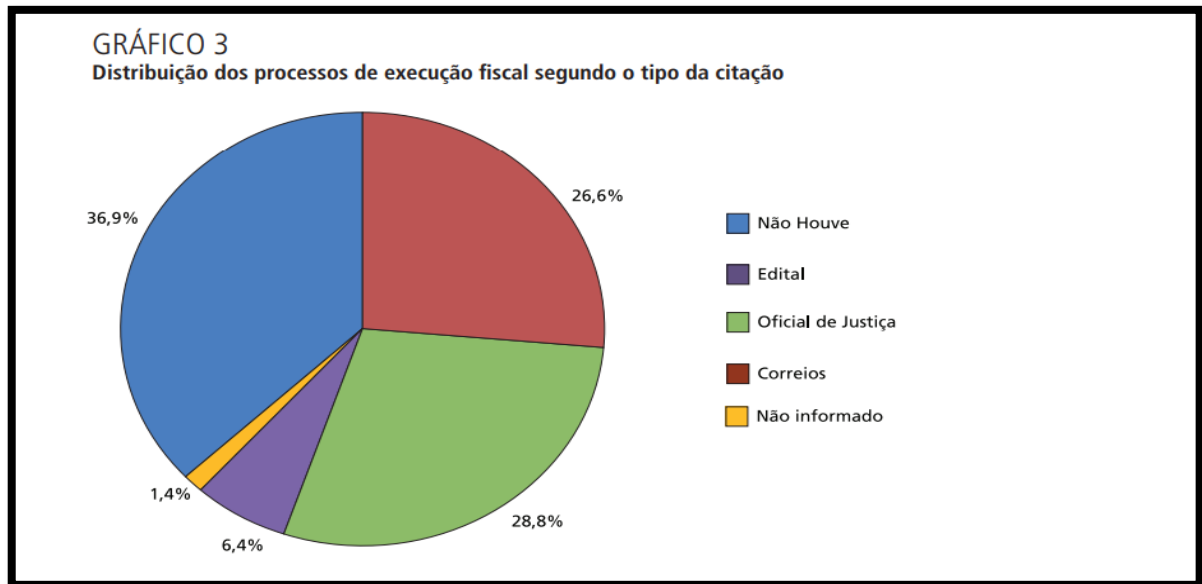
¹⁹⁶ ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. **Quadro Gerencial do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas: dados de litigiosidade 2019-2020**. Disponível em: <<https://apmp.tjal.jus.br/ApmpArquivos/QuadroGerencial2019-2020.pdf>>. Acesso em: 1º mai. 2021.

¹⁹⁷ ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. **Quadro Gerencial do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas: dados de litigiosidade 2019-2020**. Disponível em: <<https://apmp.tjal.jus.br/ApmpArquivos/QuadroGerencial2019-2020.pdf>>. Acesso em: 1º mai. 2021.

O processamento da execução fiscal é um ritual ao qual poucas ações sobrevivem. Apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação (sendo que em 36,9% dos casos não há citação válida, e em 43,5% o devedor não é encontrado). Destes, a penhora de bens ocorre em apenas um quarto dos casos (ou seja, 15% do total), mas somente uma sexta parte das penhoras resulta em leilão. Contudo, dos 2,6% do total de processos que chega a leilão, em apenas 0,2% o resultado satisfaz o crédito. A adjudicação extingue a ação em 0,3% dos casos. A defesa é pouco utilizada e é baixo seu acolhimento: a objeção de pré-executividade ocorre em 4,4% dos casos e os embargos à execução em 6,4%, sendo seu índice de acolhimento, respectivamente, de 7,4% e 20,2%. Observe-se que, do total de processos da amostra deste estudo, a procedência destes mecanismos de defesa foi reconhecida em apenas 1,3% dos casos¹⁹⁸.

As dificuldades começam no primeiro passo, a citação. Como foi constatado, apenas três quintos das execuções ultrapassam a fase de citação, com destaque para o fato de que “quando o devedor não é encontrado logo na primeira tentativa, as chances de que venha a ser localizado posteriormente caem para pouco mais de um terço (34,8% dos casos)”¹⁹⁹, conforme o gráfico seguinte:

Figura 10 – Distribuição de processos de execução fiscal segundo o tipo de citação



Fonte: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

O sobredito relatório chegou à conclusão de que “o tempo médio total de tramitação do processo de execução fiscal na Justiça Federal de primeiro grau é de oito anos, dois meses

¹⁹⁸ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Custo unitário do processo de execução fiscal da União: relatório de pesquisa**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf>. Acesso em: 2 mai. 2021, p. 33.

¹⁹⁹ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Custo unitário do processo de execução fiscal da União: relatório de pesquisa**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf>. Acesso em: 2 mai. 2021, p. 19.

e nove dias”²⁰⁰. O levantamento estimou o tempo médio de diversos atos processuais executivos fiscais conforme gráfico a seguir:

Figura 11 – Etapas da execução fiscal segundo a frequência de ocorrência e os tempos médios absoluto e ponderado de processamento

Etapa	Frequência de ocorrência	Tempo absoluto (em dias)	Tempo ponderado (em dias)
Autuação	1	183	183
Da petição inicial à autuação	1	117	117
Da autuação ao despacho inicial	1	66	66
Citação	1,46	1.315	1.920
Do despacho inicial até a ordem de citação	1,46	28	41
Da ordem de citação até a localização do executado ou a extinção do processo	1,46	1.287	1.879
Penhora	0,67	540	362
Leilão	0,07	743	52
Defesas e recursos	0,087	2.647	230
Decisão sobre a objeção de preexecutividade	0,05	574	29
Decisão sobre cada embargo de devedor ou de terceiros	0,07	1.566	110
Decisão sobre os recursos (agravos, apelações, recursos especiais e extraordinários)	0,18	507	92
Baixa	1	243	243
Tempo total de tramitação		5.671	2.989

Fonte: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

Ficou demonstrado que do despacho inicial do juiz até a ordem de citação pode haver um lapso temporal de em média 1.315 dias e que uma penhora leva em média 540 dias para ser realizada. São dados que chamam atenção e que têm um grande impacto na vida dos cidadãos, pois esses valores, que podem demorar até uma década para ingressar nos cofres públicos, constituem receita que não está sendo empregada em políticas públicas.

Na obra “Execução Fiscal: análise crítica”, Renato Becho questiona: “o que é necessário para trazer efetividade ao processo de execução fiscal?”. Logo em seguida, responde: “rápida e eficiente atuação do Poder Executivo”, bem como do Poder Judiciário, pois compete ao juiz

a presidência do feito, submetendo todos os operadores do direito (destacadamente os servidores e os advogados) aos trâmites legais, fazendo com que o processo de execução fiscal seja capaz de restaurar a paz social abalada com a distribuição do feito, o que somente será alcançado com o seu término²⁰¹.

²⁰⁰ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Custo unitário do processo de execução fiscal da União: relatório de pesquisa**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf>. Acesso em: 2 mai. 2021, p. 33.

²⁰¹ BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 168.

Para Paulo de Barros Carvalho, os números em torno das Execuções Fiscais, regidas pela Lei 6.830/80,

registram o persistente crescimento do passivo fiscal *sub judice* contrastando o baixo percentual de sua satisfação, seja pela análise subjetiva do sentimento confessado pelos representantes fazendários, contribuintes e magistrados, parece haver uma confluência de dados que confirmam uma frustração generalizada com os procedimentos das execuções fiscais no Brasil²⁰².

As críticas à Execução Fiscal aqui expostas são corroboradas pelos relatórios apresentados, elaborados por diversos órgãos competentes. Dados demonstram execuções fiscais morosas e burocráticas, que custam a atender aos objetivos visados pelo legislador e que ferem direitos fundamentais do contribuinte devedor, como o devido processo legal, ante os intermináveis processos executivos.

A exposição de motivos do Código de Processo Civil de 2015 enfatiza que se o sistema processual for ineficiente, “todo o ordenamento jurídico passa a carecer de real efetividade. De fato, as normas de direito material se transformam em pura ilusão, sem a garantia de sua correlata realização, no mundo empírico, por meio do processo”²⁰³.

O Código de Processo Civil de 2015 trouxe para o ordenamento jurídico uma maior preocupação com a efetividade e a eficiência processual, para a obtenção de “um grau mais intenso de funcionalidade”. Dessa forma, incluiu dispositivos que “visam a atribuir-lhe alto grau de eficiência”²⁰⁴. São inovações que se harmonizam perfeitamente com os ditames da Constituição Federal de 1988, com destaque para o devido processo legal e a duração razoável do processo.

Nesse contexto legislativo e diante dos dados apresentados, que demonstram a baixa eficiência da Lei de Execução Fiscal, surge a necessidade de alterações legislativas e doutrinárias que busquem modernizar o processo executivo fiscal datado de 1980, bem como meios alternativos para a desjudicialização da execução fiscal, visando à diminuição do congestionamento do Poder Judiciário e à recuperação de créditos da Dívida Ativa.

²⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In: BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018, p. VIII.

²⁰³ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2021.

²⁰⁴ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2021.

Na seção seguinte serão estudados alguns meios de “desjudicialização” de cobrança da Dívida Ativa usados pelo Poder Público e que são objeto de projetos de leis ou de novas leis, mirando a otimização da cobrança de créditos inscritos em Dívida Ativa.

4 MEIOS DE DESJUDICIALIZAÇÃO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

4.1 DESJUDICIALIZAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

As dificuldades que o trâmite judicial dos executivos fiscais impõe fazem com que agentes envolvidos com o tema, sejam eles integrantes dos Poderes Executivo, Legislativo ou Judiciário, busquem alternativas para viabilizar de forma mais efetiva a recuperação da Dívida Ativa e o descongestionamento do Poder Judiciário.

Essas inovações legislativas e doutrinárias, que visam resolver conflitos pela via extrajudicial, vêm recebendo o nome de desjudicialização, que segundo Daniela Olímpio de Oliveira pode ser compreendida da seguinte forma:

Se analisarmos a expressão “desjudicialização” pelo seu campo léxico, o prefixo “des”, que vem do latim, significa “ação contrária”; “negação”; “separação”. O termo “judicializar” por sua vez, é verbo novo, posto que a palavra vem do sujeito – “Judiciário” –, o Poder. A semântica dá a entender, portanto, a existência de um movimento de retirada do Judiciário, o qual está ligado a temas que são postos num outro patamar de processualidade – especialmente a administrativa –, deixando de ser objeto de tratamento judicial²⁰⁵.

A desjudicialização busca descongestionar o Poder Judiciário, abrindo vias alternativas para o engarrafamento processual brasileiro, mas que conduzem ao mesmo fim: a promoção da justiça.

No entender de Alexia Cessetti:

Todo movimento com vistas à desjudicializar, desformalizar e desburocratizar, conjugando celeridade e presteza na composição de interesses e/ou conflitos, traz à baila a constatação de um sistema atual moroso e enfraquecido que deve, portanto, ceder espaço à tendência contemporânea de forma não a eliminar por completo os problemas da justiça, mas, ao menos, viabilizar algumas soluções para eles.²⁰⁶

A desjudicialização não retira do cidadão o direito fundamental do acesso à justiça constitucionalmente protegido e tutelado pelo Código de Processo Civil. A desjudicialização, ao desafogar o trânsito caótico de processos, não impede o acesso à justiça, mas possibilita que casos urgentes obtenham de forma mais eficaz uma apreciação jurisdicional devida.

²⁰⁵ OLIVEIRA, Daniela Olímpio de. **Desjudicialização. Acesso à Justiça e Teoria Geral do Processo**. Curitiba: Juruá, 2015, p. 185.

²⁰⁶ CESSETTI, Alexia Brotto. A DESJUDICIALIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ESPECIAIS DE JURISDIÇÃO VOLUNTÁRIA: Nova onda reformista? Revista Judiciária do Paraná, Curitiba, v. 6, p. 215-230, nov. 2013. Semestral. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a0608743660c09fe>>. Acesso em: 15 set. 2021.

Nesse sentido, seguem em trâmite no Senado Federal dois projetos de leis, ambos de 2019, que visam à normatização da desjudicialização das execuções no ordenamento jurídico brasileiro. O Projeto de Lei nº 6.204, que trata da “desjudicialização da execução civil de título executivo judicial e extrajudicial (...)”²⁰⁷, traz a figura do agente de execução, a quem compete conduzir os procedimentos executivos extrajudiciais, conforme dispõe o artigo 4º do referido projeto.

A senadora autora do Projeto de Lei nº 6.204/2019 justifica sua proposta com êxitos obtidos em países da Europa, como Portugal, e afirma que:

Nessa linha, na maioria dos países europeus a execução de títulos executivos é realizada sem a interferência do Judiciário, sendo atribuição do “agente de execução”, quem recebe o pedido do credor e lhe dá o devido processamento – desde que presentes os requisitos formais do título executivo –, incluindo citações, notificações, penhoras e alienação de bens. O juízo competente só participará desse procedimento em situações excepcionais quando chamado a decidir alguma questão passível de discussão por meio de embargos do devedor, suscitação de dúvidas, determinação de medidas de força ou coercitivas²⁰⁸.

Por sua vez, o Projeto de Lei nº 4.257/2019 tem por objeto a modificação da Lei de Execução Fiscal, “para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária (...)”²⁰⁹. Nesse projeto, a condução do processo administrativo extrajudicial permanece a cargo da Fazenda Pública credora.

O senador autor do referido Projeto de Lei justifica a instituição da Execução Fiscal Administrativa com base em dados semelhantes aos levantados no presente trabalho, que evidenciam a ineficiência da execução fiscal judicial. O autor afirma a necessidade de o Congresso Nacional debater sobre os meios de desjudicialização da matéria e conclui que:

A necessidade ou não de participação do Poder Judiciário deve ser refletida levando em conta se há necessidade de intervenção do juiz para proteger direitos

²⁰⁷ BRASIL. Projeto de Lei nº 6.204, de 2019. Dispõe sobre a desjudicialização da execução civil de título executivo judicial e extrajudicial; altera as Leis nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, a nº 10.169, de 29 de dezembro de 2000, e a nº 13.105 de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8049470&ts=1630408062359&disposition=inline>>. Acesso em: 17 set. 2021.

²⁰⁸ BRASIL. Projeto de Lei nº 6.204, de 2019. Dispõe sobre a desjudicialização da execução civil de título executivo judicial e extrajudicial; altera as Leis nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, a nº 10.169, de 29 de dezembro de 2000, e a nº 13.105 de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8049470&ts=1630408062359&disposition=inline>>. Acesso em: 17 set. 2021.

²⁰⁹ BRASIL. Projeto de Lei nº 4.257, de 2019. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7984784&ts=1630421298244&disposition=inline>>. Acesso em: 17 set. 2021.

fundamentais do cidadão. Ou seja, a legislação só deve prever o processamento de uma ação, se a intervenção do juiz for considerada imprescindível para garantir a proteção a um direito fundamental do cidadão²¹⁰.

Em análise da execução fiscal administrativa, Marcus Lívio Gomes afirma inexistirem impedimentos constitucionais aptos a impedir sua implementação. Para o autor, a combinação dos incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal²¹¹ revela a possibilidade de tal procedimento.

A conjugação de ambos dispositivos, combinados com a ausência de qualquer monopólio Judiciário sobre a execução fiscal, permite asseverar, com inequívoca certeza, que a execução fiscal, em sua plenitude, pode tramitar no âmbito do procedimento administrativo, desde que seja assegurado aos cidadãos o direito de serem formalmente processados, com todas as garantias constitucionais, inclusive o acesso, subsidiário e irrestrito, às instâncias judiciais, vez que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (art. 5º, inc. XXXV).²¹²

Em contrapartida à análise constitucional, Marcus Gomes aponta oito motivos para justificar que a desjudicialização não é favorável ao Estado brasileiro. Entre eles o autor indica que:

Já que o Judiciário é ineficiente para a cobrança executiva, passa-se ao próprio credor, o que inverte a ordem natural da cobrança sem motivos sólidos. (...) assim como os demais credores públicos, não tem estrutura nem para movimentar os feitos executivos fiscais como parte, quanto mais para agir concomitantemente como parte e presidente da cobrança executiva fiscal²¹³.

Entretanto, para Rafael Santiago, a desjudicialização deve estar lastreada no princípio da legalidade, pois “em sua concepção pós-moderna, impõe que a Administração Tributária adote modelos consensuais, que respeitem a dignidade dos contribuintes. Além disso, traduz

²¹⁰ BRASIL. Projeto de Lei nº 4.257, de 2019. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7984784&ts=1630421298244&disposition=inline>>. Acesso em: 17 set. 2021.

²¹¹ CF. Art. 5º (...) “LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

²¹² GOMES, Marco Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? **Revista CEJ**, Brasília, Ano XIII, n. 45, p. 86-101, jun. 2009. Disponível em: <<https://www.cjf.jus.br/caju/EXEC-3.PDF>>. Acesso em: 18 set. 2021, p. 91.

²¹³ GOMES, Marco Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? **Revista CEJ**, Brasília, Ano XIII, n. 45, p. 86-101, jun. 2009. Disponível em: <<https://www.cjf.jus.br/caju/EXEC-3.PDF>>. Acesso em: 18 set. 2021, p. 91.

um mecanismo de combate à concorrência desleal, originando isonomia e segurança jurídica”²¹⁴.

Na mesma linha de pensamento, ao analisar novos paradigmas para a execução fiscal, Renato Becho conclui:

O conhecimento profundo e verdadeiro do que se passa nesses feitos é o primeiro passo para enfrentar seus desafios, sem abandonar o jurisdicionado pagador de impostos. Isso implica destacar os efeitos da legislação, da jurisprudência e das práticas administrativas no acúmulo de execuções fiscais, identificando diversas alterações pontuais que podem ser realizadas em prol do interesse arrecadatário, sem sacrificar o direito do contribuinte em ver um magistrado conduzindo o processo judicial²¹⁵.

No compasso dessas críticas, Heleno Taveira Torres, em seu artigo “É urgente a reforma do modelo de cobrança de crédito tributário”, observa:

A dificuldade está em concretizar justiça em matéria tributária onde a demora gera custos recíprocos, ao Estado e aos contribuintes. Por isso, temos insistido há mais de uma década sobre a necessidade de substituir a Lei 6.830/80 e o Decreto-Lei 70.235/72 por regimes processuais mais céleres e simplificados, com métodos alternativos de soluções de controvérsias, como a conciliação, a arbitragem ou outro que permita solução rápida do litígio, para recebimento do tributo, em favor de toda a sociedade, mas também para liberação do contribuinte devedor do julgo das cobranças intermináveis e muitas vezes reconhecidamente ilegais²¹⁶.

Na visão de Torres, são necessárias reformas no processo executivo fiscal, para torná-lo mais célere e simplificado, pois ambas as partes processuais, Estado e contribuinte, pagam um alto preço pelo congestionamento da Justiça. É preciso estudar meios que ajudem o Estado a concretizar suas receitas oriundas da Dívida Ativa, pois diversos fatores estruturais e processuais tornam os processos executivos infundáveis.

O levantamento dessas alternativas ao processo judicial fiscal não é algo inédito; algumas já foram estudadas e são temas de projetos de leis em tramitação no Congresso Nacional, como o Projeto de Lei nº 2.412, de 2007, que trata da execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas; bem como o Projeto de Lei nº 5.082/2009, que versa sobre

²¹⁴ SANTIAGO, Rafael da Silva. “Desjudicialização da cobrança de tributos: um caminho para a consolidação dos direitos humanos no âmbito da tributação”. **Revista Thesis Juris**, v. 1, n. 1 2012, p. 26. Disponível em: <<https://periodicos.uninove.br/thesisjuris/article/view/9716>>. Acesso em: 18 set. 2021.

²¹⁵ BECHO, Renato Lopes. Execução fiscal: necessidade de novos paradigmas para um grande problema. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XVIII, n. 63, p. 111-119, maio/ago. 2014, p. 118. Disponível em: <<https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/1905>>. Acesso em: 15 set. 2021.

²¹⁶ TORRES, Heleno. **É urgente a reforma do modelo de cobrança de crédito tributário**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-abr-26/consultor-tributario-urgente-reforma-modelo-cobranca-credito-tributario>>. Acesso em: 3 mai. 2021.

transação tributária e a securitização, objeto da Lei nº 22.914, de 12 de janeiro de 2018, do Estado de Minas Gerais.

Quando se fala em desjudicialização da cobrança de créditos tributários, não se está a propor a mitigação dos direitos fundamentais do contribuinte, mas busca-se viabilizar alternativa ao processo executivo fiscal, de forma mais eficiente e eficaz.

Nas subseções seguintes, serão estudados aspectos jurídicos, legislativos e estatísticos de três tipos de procedimentos que estão sendo usados como meios de desjudicialização da execução fiscal: a securitização, o protesto e a autocomposição tributária.

4.2 CESSÃO DE CRÉDITO E A SECURITIZAÇÃO

Apontada como uma alternativa para a recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa, a cessão de crédito é tratada inicialmente no Código Civil, do artigo 286 ao 298, nos quais são desenhadas algumas diretrizes acerca do tema.

De acordo com o art. 286, “o credor pode ceder o seu crédito, se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o devedor; a cláusula proibitiva da cessão não poderá ser oposta ao cessionário de boa-fé, se não constar do instrumento da obrigação”²¹⁷.

Ao ceder o crédito a um terceiro, o credor pode fazê-lo por meio da cessão com coobrigação ou sem coobrigação. Na primeira modalidade, “há direito de regresso dos direitos creditórios inadimplidos para o cedente”; já na cessão sem coobrigação, “a operação é estruturada de modo que a cessão se dê de forma definitiva em relação aos direitos creditórios, não estando o cedente obrigado a compensá-los perante o cessionário”²¹⁸.

No caso dos créditos inscritos em Dívida Ativa, a cessão de crédito é a primeira etapa de uma operação denominada de securitização, que só se concretiza com a negociação do crédito cedido no mercado de capitais²¹⁹. Nas relações jurídicas regidas pelo direito privado, a securitização é entendida como

²¹⁷ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 25 mar. 2020.

²¹⁸ BRASIL. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Instruções de Procedimentos Contábeis - cessão de direitos creditórios. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:9006>. Acesso em: 10 mai. 2021, p. 6.

²¹⁹ QUEIROZ, Cristina Monteiro de. “Cessão De créditos tributários: A Experiência de securitização da Dívida Ativa do Estado de Minas Gerais”. **CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS**. v. 20, n. 1, p. 1-80, mar. 2020. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/72/50>>. Acesso em: 16 mai. 2021, p. 17.

um processo pelo qual uma empresa (originadora ou cedente), que possui um crédito, transfere para outra empresa (securitizadora) ou para um fundo (Fundo de Investimento em Direito Creditório-FIDC) seu direito creditório. A securitizadora ou o FIDC agrupa diversos ativos financeiros em diferentes níveis e oferta-os publicamente no mercado de capitais (no caso de securitizadora) ou oferta cotas (no caso do FIDC). Em tese, é uma operação financeira que tem como objetivo antecipar o recebimento do crédito pela empresa originadora, convertendo recebíveis futuros em ativos líquidos presentes. Geralmente, é utilizada para créditos oriundos de financiamento de veículos, crédito pessoal e créditos de pessoa jurídica²²⁰.

A operação de securitização envolve várias etapas e diversos negócios jurídicos. Para facilitar seu entendimento, convém distribuí-la em dois grupos:

O primeiro será o conjunto de contratos que formalizará a aquisição, por qualquer meio, de direitos sobre entradas de caixa futuras (recebíveis) por um veículo de propósito específico, o qual pode adotar variadas formas jurídicas (como sociedade de propósito específico ou fundo de investimento, no Brasil); e o segundo será o conjunto de negócios jurídicos pelos quais se operará a aquisição, por investidores, de títulos de crédito ou valores mobiliários emitidos pelo VPE cujos pagamentos serão condicionados (econômica e/ou juridicamente) primariamente ao recebimento dos pagamentos dos recebíveis que os lastreiam²²¹.

A securitização tem sido estudada há algum tempo como uma possível solução para o resgate da Dívida Ativa, com foco principal na dívida tributária. Diversos projetos de leis estão em tramitação nas casas legislativas do país e alguns já foram aprovados.

O Estado de Minas Gerais recebe destaque sobre o tema, desde a aprovação da Lei Estadual nº 19.266, de 17 de dezembro de 2010, que “autoriza o Poder Executivo a ceder, a título oneroso, direitos creditórios originários de créditos tributários e não tributários ou integrantes de carteiras de ativos diversos e demais créditos de propriedade do Estado”²²².

A primeira operação de crédito nos ditames da Lei Estadual nº 19.266/2010 somente ocorreu em 2012, quando “o Estado de Minas Gerais realizou a operação de securitização dos

²²⁰ UNAFISCO NACIONAL. Securitização dos Créditos Tributários Parcelados. **Unafisco Nacional – Gestão 2016/2019**. Brasília: Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco Nacional). Disponível em: <<https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/08/Cartilha-Securitizacao-Unafisco.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2021, p. 6.

²²¹ RIBEIRO JÚNIOR, José Alves. **Elementos Constitutivos da Securitização de Recebíveis no Direito Brasileiro**. 2019. 165f. Tese (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2019, p. 43-144.

²²² MINAS GERAIS. Lei nº 19.266, de 17 de dezembro de 2010. Autoriza o Poder Executivo a ceder, a título oneroso, direitos creditórios originários de créditos tributários e não tributários ou integrantes de carteiras de ativos diversos e demais créditos de propriedade do Estado. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2010/119266_2010.html#:~:text=Autoriza%20o%20Poder%20Executivo%20a,cr%C3%A9ditos%20de%20propriedade%20do%20Estado.>. Acesso em: 10 mai. 2021.

créditos de ICMS. No referido ano, o Estado securitizou o valor de R\$ 1.819.000.000,00 de créditos do ICMS parcelados, inscritos ou não em dívida ativa”²²³.

O Tesouro Nacional, em trabalho publicado em 2020, realizou um estudo sobre a referida operação de securitização de crédito mineira em 2012, no qual destacou que:

Por mais que não tenha feito parte do escopo deste trabalho analisar a eficiência da operação, chama a atenção que somente uma parte dos créditos de ICMS foram cedidos: justamente aqueles já parcelados em que o contribuinte já reconheceu que deveria pagar o tributo. Do rol dos créditos a receber do Estado, a operação de securitização optou por ceder aqueles nos quais os contribuintes já haviam admitido que eram devedores e, inclusive, realizaram o parcelamento para quitar suas dívidas. Isso não significa a garantia do recebimento, mas certamente deve ser mais fácil receber o crédito de uma pessoa que já admitiu que deve do que de uma que ainda tem a possibilidade de questionar a pertinência da cobrança²²⁴.

Em conclusão, a análise do referido órgão público pontuou as seguintes características dessa operação:

- Os créditos de ICMS não foram cedidos, apenas o direito autônomo aos recebimentos destes;
- O Estado continua sendo o responsável por arrecadar e cobrar, administrativa e judicialmente – os créditos de ICMS;
- O risco de inadimplência está em maior proporção com o Estado;
- Os investidores devem avaliar o risco do próprio Estado de Minas Gerais quando optaram pela aquisição das debêntures lastreadas nos direitos creditórios;
- Os créditos cedidos foram somente aqueles parcelados e já reconhecidos pelo devedor²²⁵.

No ano de 2018, o Poder Legislativo de Minas Gerais aprovou a Lei Estadual nº 23.090/2018, que disciplina a cessão de crédito, alterando a Lei Estadual nº 22.914, do mesmo ano, ampliando as hipóteses para autorizar o Poder Executivo a fazer a cessão onerosa de créditos com inscrição na Dívida Ativa “a pessoas jurídicas de direito privado e a fundos de investimento regulamentados pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM”²²⁶.

²²³ QUEIROZ, Cristina Monteiro de. “Cessão De créditos tributários: A Experiência de securitização da Dívida Ativa do Estado de Minas Gerais”. **CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS**. v. 20, n. 1, p. 1-80, mar. 2020. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/72/50>>. Acesso em: 16 mai. 2021, p. 49.

²²⁴ QUEIROZ, Cristina Monteiro de. “Cessão De créditos tributários: A Experiência de securitização da Dívida Ativa do Estado de Minas Gerais”. **CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS**. v. 20, n. 1, p. 1-80, mar. 2020. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/72/50>>. Acesso em: 16 mai. 2021, p. 70.

²²⁵ QUEIROZ, Cristina Monteiro de. “Cessão De créditos tributários: A Experiência de securitização da Dívida Ativa do Estado de Minas Gerais”. **CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS**. v. 20, n. 1, p. 1-80, mar. 2020. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/72/50>>. Acesso em: 16 mai. 2021, p. 71.

²²⁶ MINAS GERAIS. Lei nº 23.090, de 21 de agosto de 2018. Altera a Lei nº 22.914, de 12 de janeiro de 2018, que dispõe sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários do Estado, reinstalou benefícios fiscais relativos ao ICMS, altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.941, de

A Lei nº 23.090/2018 limitou a responsabilidade do Estado nessas operações, afastando a “coobrigação, compromisso ou dívida de que decorra obrigação de pagamento perante o cessionário ou retorno de risco de crédito a qualquer título, de modo que a obrigação de pagamento dos direitos creditórios cedidos permaneça [...] com o devedor ou contribuinte”²²⁷.

Ademais, a referida Lei Estadual vinculou a destinação da receita recebida com a cessão de crédito, determinando que o Estado mineiro deverá

transferir recursos no valor correspondente aos seguintes percentuais da receita de capital decorrente da venda de ativos de que trata este artigo:

I - 30% (trinta por cento) para o TJMG, a título de pagamento de valores em atraso relativo aos duodécimos, limitados a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais);

II - 70% (setenta por cento) para os municípios mineiros, a título de pagamento de valores em atraso relativos às transferências obrigatórias e recursos pactuados da saúde.²²⁸

No âmbito nacional, encontra-se em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar nº 459/2017, após aprovação no Senado Federal em 2017 sob o nº PLS 204/2016, que cuida da alteração da

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, para dispor sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários dos entes da Federação, e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para prever o protesto extrajudicial como causa de interrupção da prescrição e para

29 de dezembro de 2003, nº 15.273, de 29 de julho de 2004, nº 22.549, de 30 de junho de 2017, e nº 22.606, de 20 de julho de 2017, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2018/123090_2018.html#:~:text=11%20%2D%20O%20Poder%20Executivo%20encaminhar%C3%A1,de%20trabalho%20voltados%20%C3%A0%20consequ%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 10 mai. 2021.

²²⁷ MINAS GERAIS. Lei nº 23.090, de 21 de agosto de 2018. Altera a Lei nº 22.914, de 12 de janeiro de 2018, que dispõe sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários do Estado, reinstitui benefícios fiscais relativos ao ICMS, altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, nº 15.273, de 29 de julho de 2004, nº 22.549, de 30 de junho de 2017, e nº 22.606, de 20 de julho de 2017, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2018/123090_2018.html#:~:text=11%20%2D%20O%20Poder%20Executivo%20encaminhar%C3%A1,de%20trabalho%20voltados%20%C3%A0%20consequ%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 10 mai. 2021.

²²⁸ MINAS GERAIS. Lei nº 23.090, de 21 de agosto de 2018. Altera a Lei nº 22.914, de 12 de janeiro de 2018, que dispõe sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários do Estado, reinstitui benefícios fiscais relativos ao ICMS, altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, nº 15.273, de 29 de julho de 2004, nº 22.549, de 30 de junho de 2017, e nº 22.606, de 20 de julho de 2017, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2018/123090_2018.html#:~:text=11%20%2D%20O%20Poder%20Executivo%20encaminhar%C3%A1,de%20trabalho%20voltados%20%C3%A0%20consequ%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 10 mai. 2021.

autorizar a administração tributária a requisitar informações a entidades e órgãos públicos ou privados²²⁹.

Com o intuito de alterar a lei que versa sobre normas gerais de Direito Financeiro, o referido Projeto de Lei acrescenta a ela o artigo 39-A, texto similar à referida lei mineira, no qual permite que os entes da Federação procedam à cessão onerosa de créditos inscritos em Dívida Ativa para “a pessoa jurídica de direito privado ou a fundos de investimento regulamentados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM)”²³⁰.

O referido Projeto de Lei tem sido objeto de alguns estudos acadêmicos e de debates no meio jurídico. Um deles foi publicado pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco), que “trata especificamente da possibilidade de cessão/securitização de créditos tributários parcelados e consta do conteúdo do PLS 204/2016 em discussão no Senado Federal”²³¹, com a seguinte conclusão:

A Unafisco Nacional defende a rejeição do PLS 204/2016 pelos seguintes motivos:

- A cessão/securitização será feita no “filé mignon” dos créditos tributários, os créditos tributários já parcelados com confissão de dívida do devedor, permitindo que antes da inscrição em dívida ativa sejam cedidos;
- A cessão será realizada mediante um enorme deságio e a União ficará com todo o risco da inadimplência, diretamente ou por meio do aumento do deságio (pergunta 21);
- O PLS 204/2016 prevê destinação de recursos que conflita com a Constituição Federal e retira recursos da previdência (pergunta 22);
- A cessão de créditos tributários parcelados concretiza desrespeito à Lei de Responsabilidade Fiscal (pergunta 23);
- A possibilidade de cessão/securitização incentivará a concessão de parcelamentos especiais e estes induzem ao aumento da sonegação, o que certamente é contrário ao interesse público (pergunta 24);
- Há violação dos princípios da igualdade e da contributiva²³².

²²⁹ BRASIL. Projeto de Lei nº 459/2017. Altera a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, para dispor sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários dos entes da Federação, e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para prever o protesto extrajudicial como causa de interrupção da prescrição e para autorizar a administração tributária a requisitar informações a entidades e órgãos públicos ou privados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2166464>>. Acesso em: 10 mai. 2021.

²³⁰ BRASIL. Projeto de Lei nº 459/2017. Altera a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, para dispor sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários dos entes da Federação, e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para prever o protesto extrajudicial como causa de interrupção da prescrição e para autorizar a administração tributária a requisitar informações a entidades e órgãos públicos ou privados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2166464>>. Acesso em: 10 mai. 2021.

²³¹ UNAFISCO NACIONAL. Securitização dos Créditos Tributários Parcelados. **Unafisco Nacional – Gestão 2016/2019**. Brasília: Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco Nacional). Disponível em: <<https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/08/Cartilha-Securitizacao-Unafisco.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2021, p. 5.

²³² UNAFISCO NACIONAL. Securitização dos Créditos Tributários Parcelados. **Unafisco Nacional - Gestão 2016/2019**. Brasília: Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco

Ademais, o Senado Federal emitiu a Resolução nº 33/2006, na qual autoriza Estados, Distrito Federal e Municípios a realizarem operações de cessão de sua dívida ativa consolidada a instituições financeiras para cobrança por endosso-mandato, mediante a antecipação de receita de até o valor de face dos créditos²³³.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal declarou a referida Resolução inconstitucional no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.786, em dezembro de 2019, sob a fundamentação de que:

O Senado Federal não se ateu aos limites do art. 52, VII. A cessão a instituições financeiras por endosso-mandato de valores inscritos em dívida ativa do estado, Distrito Federal e municípios não poderia – e aí estaria a inconstitucionalidade – ser enquadrada em nenhuma das espécies de operação de créditos previstas na legislação complementar nacional. O que ocorreu aqui foi uma resolução do Senado tentando relativizar a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar nº 101/2000, entendendo como espécie de operação de crédito – e aí a competência seria do próprio Senado – a cessão a instituições financeiras por endosso-mandato dos valores inscritos em dívida ativa. Não há correspondência entre o conceito de operações de crédito e a cessão disciplinada pela resolução²³⁴.

Nos termos do art. 52, inciso VII, da Constituição Federal, compete privativamente ao Senado Federal “dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público Federal;”²³⁵.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, art. 29, inciso III, define operação de crédito como:

Compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores

Nacional). Disponível em: <<https://unafiscoconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/08/Cartilha-Securitizacao-Unafisco.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2021, p. 14.

²³³ BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 33, de 13 de julho de 2006. Autoriza a cessão, para cobrança, da dívida ativa dos Municípios a instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da União de 14 jul. 2006**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/575030/publicacao/31591453>> Acesso em: 17 mai. 2021.

²³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. DÍVIDA ATIVA. CESSÃO A INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS POR ENDOSSO-MANDATO. IMPUGNAÇÃO DA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL 33/2006. INTELIGÊNCIA DO INCISO VII DO ART. 52 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3786**. Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, **julgado em 3/10/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-282 DIVULG 17-12-2019 PUBLIC 18-12-2019**, p. 27.

²³⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros.²³⁶

Na Resolução nº 33/2006 do Senado Federal, o que restava autorizado era a cessão de crédito da dívida ativa à instituição financeira, mediante a antecipação de receita. Para o Ministro Barroso, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.786, o Senado Federal extrapolou sua competência constitucional, acarretando a inconstitucionalidade formal da referida resolução²³⁷.

O Ministro Barroso afirma:

Em que pese eu ser favorável à cessão da dívida ativa a instituições privadas, sobretudo quando se sabe que há um estoque de dívida ativa em um volume impressionantemente relevante e que, talvez, uma cobrança privada pudesse melhorar a arrecadação, entendo também que cabe à lei complementar regular essa matéria do Direito Financeiro e que cabe ao Poder Legislativo de cada estado-membro dizer como vai ser cobrada a sua dívida ativa²³⁸.

Diante desse breve estudo acerca da securitização da Dívida Ativa Tributária, observa-se que o tema tem uma longa estrada para percorrer até tornar-se harmônico no ordenamento jurídico brasileiro, já que as leis sobre o tema ainda são frágeis e carentes de aperfeiçoamento, e os setores jurídicos e fiscais que tratam do tema divergem em pontos constitucionais caros ao Estado Democrático de Direito.

4.3 O PROTESTO DE CERTIDÕES DA DÍVIDA ATIVA

Outro meio utilizado como alternativa para a efetivação da cobrança da dívida ativa, de forma não judicial, é o Protesto de Certidões de Dívida Ativa, que corresponde ao “ato

²³⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 set. 1997. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

²³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. DÍVIDA ATIVA. CESSÃO A INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS POR ENDOSSOMANDATO. IMPUGNAÇÃO DA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL 33/2006. INTELIGÊNCIA DO INCISO VII DO ART. 52 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3786. Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, **julgado em 3/10/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-282 DIVULG 17-12-2019 PUBLIC 18-12-2019**, p. 39.

²³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. DÍVIDA ATIVA. CESSÃO A INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS POR ENDOSSOMANDATO. IMPUGNAÇÃO DA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL 33/2006. INTELIGÊNCIA DO INCISO VII DO ART. 52 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3786. Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, **julgado em 3/10/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-282 DIVULG 17-12-2019 PUBLIC 18-12-2019**, p. 32.

formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida”²³⁹, segundo dispõe o artigo 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997.

Em 2012, o parágrafo único do referido artigo foi alterado pela Lei nº 12.767, passando a incluir “entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”²⁴⁰.

O parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.492/1997, alterado, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135, sendo julgado com repercussão geral, na qual foi fixada a seguinte tese: “O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”²⁴¹.

No julgamento da ADI nº 5.135, foi analisada a constitucionalidade da “inclusão das certidões de dívida ativa no rol de títulos sujeitos a protesto”, perante os direitos fundamentais constitucionais, com a conclusão de que “Certidões de Dívida Ativa – CDA no rol dos títulos sujeitos a protesto são compatíveis com a Constituição Federal tanto do ponto de vista formal quanto material”²⁴², afastando, por conseguinte a tese de inconstitucionalidade e a alegação de classificá-lo como uma sanção política.

Restou consignado na ementa da ADI nº 5.135 que:

3. Tampouco há inconstitucionalidade material na inclusão das CDAs no rol dos títulos sujeitos a protesto. Somente pode ser considerada “sanção política” vedada pelo STF (cf. Súmulas nº 70, 323 e 547) a medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário que restrinja direitos fundamentais dos contribuintes devedores de

²³⁹ BRASIL. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 set. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 16 mai. 2021.

²⁴⁰ BRASIL. Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012. Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica; altera as Leis nºs 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 11.508, de 20 de julho de 2007, 11.484, de 31 de maio de 2007, 9.028, de 12 de abril de 1995, 9.492, de 10 de setembro de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm#art25>. Acesso em: 5 mai. 2021.

²⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135**. Relator: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, **julgado em 09/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 6-2-2018 PUBLIC 7-2-2018**.

²⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135**. Relator: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, **julgado em 9/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 6-2-2018 PUBLIC 7-2-2018**.

forma desproporcional e irrazoável, o que não ocorre no caso do protesto de CDAs.²⁴³

Na continuidade da tese fixada são elencados diversos aspectos do protesto em questão, que contribuem de forma positiva para a execução da dívida ativa dos entes federados. Com destaque ao fundamento da proporcionalidade do ato de protesto, por ser uma medida adequada, pois incentiva a dar mais publicidade à cobrança. Uma medida necessária que permite o alcance de uma efetiva arrecadação com respeito aos direitos fundamentais, bem como é um meio proporcional em sentido estrito, pois confere maior eficiência, a garantia da livre concorrência e a diminuição das demandas judiciais²⁴⁴.

Conforme Gustavo Chies Cignachi:

Não pretende o Fisco provar a mora, responsabilizar terceiros ou pedir falência; ao protestar a certidão, busca apenas fomentar no devedor a ideia do pagamento, lembrando-o, por meio da intimação e de sua inscrição em cadastros restritivos de crédito, de que o inadimplemento produz consequências. Evita-se, assim, a utilização imediata do remédio judicial (execução fiscal), dando mais racionalidade à gestão da dívida ativa, que passa a contar com mais uma medida, menos onerosa para ambas as partes, na busca da satisfação do crédito²⁴⁵.

Luiz Felipe Silveira justifica o protesto da Certidão de Dívida por entender que este

constitui possivelmente o meio de cobrança mais célere disponível no ordenamento, encontrando-se em plena conformidade com o princípio da eficiência, uma vez que permite que a Fazenda Pública tenha sua pretensão satisfeita sem submissão ao ônus da trajetória processual, e, portanto, em menos tempo e com menor custo envolvido²⁴⁶.

O Superior Tribunal de Justiça, em 2018, analisou a legalidade do Protesto das Certidões de Dívida Ativa, nos termos da Lei nº 9.492/1997, sob o rito de recurso repetitivo, no Recurso Especial nº 1.686.659/SP, com a fixação da seguinte tese: “A Fazenda Pública

²⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135**. Relator: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, **julgado em 9/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 6-2-2018 PUBLIC 7-2-2018**.

²⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135**. Relator(a): Roberto Barroso, Tribunal Pleno, **julgado em 9/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 6-2-2018 PUBLIC 7-2-2018**.

²⁴⁵ CIGNACHI, Gustavo Chies. O protesto da certidão de dívida ativa. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em: <https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Gustavo_Cignachi.html>. Acesso em: 5 mai. 2021.

²⁴⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Protesto de Certidão de Dívida Ativa e Tutela Provisória no Novo CPC. **Revista da AJURIS**. Porto Alegre, v. 145, p. 117-140, dez. 2018. Disponível em: <<http://ajuris.kinghost.net/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/833/Ajuris%20145%20-%20DT5.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2021, p. 128.

possui interesse e pode efetivar o protesto da CDA, documento de dívida, na forma do art. 1º, parágrafo único, da Lei 9.492/1997, com a redação dada pela Lei 12.767/2012”²⁴⁷.

Em seu voto, o Relator Ministro Herman Benjamin entendeu que:

Assim, embora o Código de Processo Civil (art. 585, VII, do CPC/1973, art. 784, IX, no novo CPC) e a Lei 6.830/1980 atribuam exequibilidade à CDA, qualificando-a como título executivo extrajudicial apto a viabilizar o imediato ajuizamento da Execução Fiscal (a inadimplência é presumida *iuris tantum*), a Administração Pública, no âmbito federal, estadual e municipal, vem reiterando sua intenção de adotar o protesto como meio alternativo para buscar, extrajudicialmente, a satisfação de sua pretensão creditória. Tal medida ganha maior importância quando se lembra, principalmente, que o Poder Judiciário lhe fecha as portas para o exercício do direito de ação, por exemplo, ao extinguir, por alegada falta de interesse processual, demandas executivas de valor reputado baixo²⁴⁸.

Já o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em seu voto vencido, fez consignar: “devese dar o arbítrio ao Poder Tributário de escolher o que vai protestar. Então, como este protesto se tornou um meio vexatório de obrigar o pagamento de pequenas dívidas, às vezes dívidas prescritas, dívidas de homônimo, dívidas quitadas, dívidas cumuladas”²⁴⁹.

Cabe neste momento analisar a eficiência e a efetividade dessa categoria de protesto, que garantiu aos cofres públicos um índice de recuperabilidade de 19%, comparado a 2% das execuções fiscais no mesmo prazo, no âmbito federal, com um tempo médio de recuperação de três meses²⁵⁰.

A evolução anual de recuperação de passivos da Dívida Ativa por meio do protesto saltou de R\$ 30,015 milhões para R\$ 1,291 bilhão, entre os anos de 2013 e 2019, conforme gráficos a seguir que demonstram a evolução da arrecadação com protesto nos anos referidos²⁵¹:

²⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135**. Relator: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, **julgado em 9/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 6-2-2018 PUBLIC 7-2-2018**, p. 5.

²⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135**. Relator: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, **julgado em 9/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 6-2-2018 PUBLIC 7-2-2018**, p. 14.

²⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135**. Relator: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, **julgado em 9/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 6-2-2018 PUBLIC 7-2-2018**, p. 22.

²⁵⁰ BARÇANTE, Leonardo. Governo utiliza protesto para cobrar créditos da Dívida Ativa da União. **SEPRO**, [s.d.]. Disponível em: <<http://intra.serpro.gov.br/tema/noticias-tema/governo-utiliza-protesto-para-cobrar-creditos-da-divida-ativa-da-uniao#wrapper>>. Acesso em: 15 mai. 2021.

²⁵¹ SOUZA JUNIOR, Elio Ferreira de. **O Ciclo de Vida da Inovação no Setor Público: uma análise do novo modelo de cobrança da dívida ativa do governo federal brasileiro**. 2020. 106f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública.) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29827/ELIO-CICLO_DE_VIDA_INOVA%C3%87%C3%83O_SETOR_PUBLICO_OCDE_NMCAU.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 15 mai. 2021, *passim*.

Figura 12 – Recuperação da Dívida Ativa por estratégia de cobrança

Valores arrecadados, por estratégia de cobrança							
Categorias	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Benefício Fiscal	17.987.133.404,14	20.988.517.658,29	13.314.667.578,98	11.211.281.883,00	15.398.178.100,82	11.755.372.617,45	9.017.948.600,59
Corresponsável	585.250.015,45	331.621.143,33	222.349.909,91	392.023.884,44	1.159.374.759,25	975.866.072,08	736.575.211,21
Protesto	30.015.348,74	189.089.880,97	314.473.543,97	540.746.452,26	971.267.080,13	1.313.781.172,26	1.291.352.447,28
CADIN/CND	4.782.258.830,82	2.820.029.477,19	1.494.491.440,07	1.240.407.869,29	866.445.209,04	1.107.057.724,11	1.257.994.061,79
Execução Forçada	5.174.335.458,26	1.397.655.318,19	2.043.857.033,97	1.232.308.659,94	5.805.872.596,77	6.346.513.585,29	7.105.478.329,42
FGTS/CS	134.608.636,82	148.373.018,85	139.275.319,54	155.450.661,81	195.387.676,41	222.290.033,52	268.866.653,09
DARF Não Identificado	690.106.557,57	102.750.541,79	66.746.157,13	65.937.759,93	241.042.989,81	165.559.469,50	44.441.504,42
Dívida Previdenciária	3.585.571.059,47	2.704.837.622,03	1.629.859.226,27	2.187.177.522,12	5.419.734.020,54	4.037.582.008,13	4.836.811.970,29
Arrecadação Total (AT)	32.969.279.311,27	28.682.874.660,64	19.225.720.209,84	16.633.310.808,35	30.057.302.432,77	25.924.022.682,34	24.559.468.778,09
AT - Benefício Fiscal	14.982.145.907,13	7.694.357.002,35	5.911.052.630,86	5.422.028.925,35	14.659.124.331,95	14.168.650.064,89	15.541.520.177,50

Fonte: Elio Ferreira de Souza Junior

Figura 13 – Evolução da arrecadação com protesto de Certidões da Dívida Ativa

Fonte: Elio Ferreira de Souza Junior

Quando da análise do protesto e das demais estratégias de cobrança da dívida ativa utilizadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observa-se o avanço desse meio de cobrança: cresceu de 0,66% de 2013 a 2015, para 4,44% de 2017 a 2019, um aumento de 570%. Em contrapartida, a execução fiscal teve um incremento de 124%, conforme dados de Elio Ferreira de Souza Junior²⁵²:

²⁵² SOUZA JUNIOR, Elio Ferreira de. **O Ciclo de Vida da Inovação no Setor Público**: uma análise do novo modelo de cobrança da dívida ativa do governo federal brasileiro. 2020. 106f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública.) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio

Figura 14 – Percentual de arrecadação por estratégia de cobrança

Percentual de participação das estratégias de cobrança na arrecadação total				
Categorias	2013 a 2015		2017 a 2019	
Benefício Fiscal	17.430.106.213,80	64,65%	12.057.166.439,62	44,91%
Corresponsável	379.740.356,23	1,41%	957.272.014,18	3,57%
Protesto	177.859.591,23	0,66%	1.192.133.566,56	4,44%
CADIN/CND	3.032.259.916,03	11,25%	1.077.165.664,98	4,01%
Execução Forçada	2.871.949.270,14	10,65%	6.419.288.170,49	23,91%
FGTS/CS	140.752.325,07	0,52%	228.848.121,01	0,85%
DARF Não Identificado	286.534.418,83	1,06%	150.347.987,91	0,56%
Dívida Previdenciária	2.640.089.302,59	9,79%	4.764.709.332,99	17,75%
Arrecadação Total	26.959.291.393,92	100,00%	26.846.931.297,73	100,00%

Fonte: Elio Ferreira de Souza Junior

Cabe aqui pontuar que o julgado do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.807.180 – PR, de 11 de março de 2021, também sob o rito de demanda repetitiva, fixou tese no sentido de permitir a aplicação do art. 782, § 3º, do CPC aos executivos fiscais, desde que a inclusão do nome do executado em cadastros de inadimplentes seja feita por determinação judicial, independentemente da realização de outras medidas executivas²⁵³.

Observa-se que tanto o protesto quanto a inclusão do nome do executado em cadastros de inadimplentes geram efeitos parecidos na esfera jurídica do contribuinte devedor: ambos restringem de imediato o crédito do devedor perante o mercado; o que afasta essas medidas é o momento de sua aplicação.

Vargas, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29827/ELIO-CICLO_DE_VIDA_INOVA%C3%87%C3%83O_SETOR_PUBLICO_OCDE_NMCDU.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 15 mai. 2021, *passim*.

²⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. INSCRIÇÃO DO DEVEDOR EM CADASTROS DE INADIMPLENTES POR DECISÃO JUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. ART. 5º, INC. LXXVIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ARTS. 4º, 6º, 139, INC. IV, 782, §§ 3º A 5º, E 805, DO CPC/2015. PRINCÍPIOS DA EFETIVIDADE DA EXECUÇÃO, DA ECONOMICIDADE, DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E DA MENOR ONEROSIDADE PARA O DEVEDOR. ART. 1º DA LEI Nº 6.830/80. EXECUÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC. SERASAJUD. DESNECESSIDADE DE ESGOTAMENTO PRÉVIO DE OUTRAS MEDIDAS EXECUTIVAS. DEFERIMENTO DO REQUERIMENTO DE NEGATIVAÇÃO, SALVO DÚVIDA RAZOÁVEL QUANTO À EXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO PREVISTO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – CDA. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA DECISÃO JUDICIAL PARA A PRECISÃO E QUALIDADE DOS BANCOS DE DADOS DOS ÓRGÃOS DE PROTEÇÃO AO CRÉDITO E PARA A ECONOMIA DO PAÍS. ART. 20 DO DECRETO-LEI Nº 4.657/1942 (ACRESCENTADO PELA LEI Nº 13.655/2018, NOVA LINDB). RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. RECURSO JULGADO SOB A SISTEMÁTICA DO ART. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015 C/C ART. 256-N E SEGUINTE DO REGIMENTO INTERNO DO STJ. (...) **Recurso Especial nº 1807180/PR**, Relator Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, **julgado em 24/2/2021, DJe 11/3/2021**.

O protesto da CDA, como ficou demonstrado, é realizado após o processo administrativo de inscrição do débito. Já a inclusão do nome do executado em cadastros de inadimplentes é feita no curso da execução fiscal com determinação judicial.

A corrente que defende o protesto de Certidões de Dívida Ativa utiliza como argumento o princípio da proporcionalidade e da eficiência da administração pública, ambos princípios constitucionais, o primeiro implícito e o segundo disposto no art. 37 do texto constitucional. Já a corrente jurídica que se posiciona contrariamente alega a falta de proporcionalidade da medida e a violação dos direitos fundamentais do contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça fixaram teses atestando a constitucionalidade e a legalidade, respectivamente, do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.492/1997, ambas pelo rito do incidente de resolução de demandas repetitivas, previsto no art. 976 e seguintes do Código de Processo Civil, assegurando a realização do protesto das Certidões de Dívida Ativa pelos entes federados.

Da análise dos números dessa alternativa de recuperabilidade de créditos inscritos em dívida ativa por meios não judiciais, restam demonstradas a eficiência e a proporcionalidade da medida, conforme atestado pelos tribunais superiores, que não restringem o acesso do devedor ao Poder Judiciário. Pode o contribuinte em débito valer-se de meios judiciais para contradizer tal cobrança.

4.4 AUTOCOMPOSIÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Em compasso com o que prescreve o art. 5º, inc. XXXV, da Constituição Federal, que garante ao cidadão o direito fundamental do acesso à justiça, determinando que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, o Código de Processo Civil de 2015 inova o ordenamento jurídico no art. 3º ao dispor que:

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

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§ 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 judicial²⁵⁴.

²⁵⁴ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 3 jan. 2020.

Mais adiante, no artigo 174 do Código de Processo Civil, adentrando na seara administrativa determinou que os entes da Federação “criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo”²⁵⁵.

Observa-se que o art. 3º do Código de Processo Civil faz disposições genéricas ao incentivar que os agentes do direito promovam diversos métodos de solução consensual de conflito. Todavia, o art. 174 do mesmo diploma legal traz um comando ao determinar a criação de Câmaras de Mediação e Conciliação pelos entes federados, para a resolução consensual de conflitos no âmbito administrativo.

Antes mesmo da entrada em vigor do Código de Processo Civil, foi promulgada a Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015, que trata da “mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública”²⁵⁶.

A referida lei cuida também da resolução de conflitos entre particulares e pessoa jurídica de direito público, ao dispor que os entes da federação poderão criar, junto aos órgãos da Advocacia Pública, Câmaras de prevenção e resolução de conflitos que tenham como uma das partes uma pessoa jurídica de Direito Público, podendo no outro polo figurar um particular, uma pessoa jurídica de Direito Privado ou outra de Direito Público²⁵⁷.

Do disposto do art. 32, pode-se afirmar que a Lei está a falar da autocomposição, que seria aquela em que “a solução do litígio é alcançada por obra dos próprios litigantes, excluída a decisão interposta por um terceiro imparcial”²⁵⁸.

Ao estudar a autocomposição, Janaína Castelo Branco afirma que as inovações trazidas pela Lei nº 13.140/2015 estão na possibilidade de as referidas Câmaras atuarem com o objetivo de resolver “conflitos entre particulares, além de traçar normas gerais de atuação,

²⁵⁵ BRASIL. Lei Nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 3 jan. 2020.

²⁵⁶ BRASIL. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 26 de junho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm>. Acesso em: 5 jan. 2020.

²⁵⁷ BRASIL. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 26 de junho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm>. Acesso em: 5 jan. 2020.

²⁵⁸ ARAÚJO, Nadja. **Transação tributária**: possibilidade de consenso na obrigação Imposta. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009, p. 75.

corretamente deixando amplo espaço para a regulamentação da estrutura, competência e procedimento por cada ente federado”²⁵⁹.

Para Luiz Mathias Brandão, a lei que cuida da autocomposição estimula sua implementação, também, em demandas judiciais, bem como defende que não se trata somente de “norma de natureza programática do nCPC; representa, em verdade, um norteador que incide do início ao fim dos processos e procedimentos ali disciplinados, permitindo a redução de processos judiciais e a resolução mais rápida de demandas”²⁶⁰.

Janaína Castelo Branco observa que essa inovação, “para ser bem-sucedida, muito dependerá da forma como serão administradas as referidas Câmaras e de como serão cumpridas as obrigações reconhecidas pelo ente público ou pelo particular após mediação exitosa”²⁶¹.

A autocomposição é gênero do qual decorrem, segundo Maria Sylvia Di Pietro, as seguintes modalidades:

a resolução administrativa de conflitos (de que trata o art. 32), a mediação (referida no art. 33), a mediação coletiva de conflitos relacionados com a prestação de serviços públicos (art. 33, parágrafo único), a transação por adesão (art. 35), a composição extrajudicial de conflitos (arts. 36 e 37)²⁶².

Em matéria tributária, Nadja Araújo anota que a autocomposição é condicionada por outrem, ou seja, a celebração de um acordo está condicionada aos limites impostos pelo legislador²⁶³.

Para a autora,

os sujeitos que podem firmar uma transação de direito tributário, com a autocomposição tributária condicionada em seu núcleo, não contratam. Nesse

²⁵⁹ CASTELO BRANCO, Janaína Soares Noletto. **A adoção de práticas cooperativas pela Advocacia Pública: fundamentos e pressupostos**. 2018. 196f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018, p. 124.

²⁶⁰ BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS DA AUTOCOMPOSIÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL BRASILEIRO. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 5, n. 1, p.57-75, 2016. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2021, p. 64.

²⁶¹ CASTELO BRANCO, Janaína Soares Noletto. **A adoção de práticas cooperativas pela Advocacia Pública: fundamentos e pressupostos**. 2018. 196f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018, p. 124.

²⁶² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 30. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 869.

²⁶³ ARAÚJO, Nadja. **Transação tributária: possibilidade de consenso na obrigação Imposta**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009, p. 139.

âmbito, não há expressão de autonomia de vontade. A situação dos sujeitos, a ação permitida e os resultados possíveis são elementos previamente regulados pela lei²⁶⁴.

A transação é autorizada pelo Código Tributário Nacional no art. 171, o qual estabelece que 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”²⁶⁵.

Ademais, o art. 156, inciso III, do Código Tributário Nacional refere a transação como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário. Nesse contexto, a transação tributária pode ser conceituada como:

Negócio jurídico administrativo, celebrado entre sujeito ativo e passivo de uma determinada relação jurídica tributária controvertida, que, nos termos e condições estabelecidos pela lei, mediante manifestação expressa de suas respectivas vontades, avança em relação aos seus interesses contrapostos, por meio de concessões mútuas, resultando na extinção do litígio em face do adimplemento do crédito tributário correlato²⁶⁶.

João Catarino e Guilherme Rossini identificam como características da transação tributária: “(i) existência de lei autorizadora (art. 97 do CTN); (ii) condições previstas na lei; (iii) concessões mútuas entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária; (iv) fim do litígio; (v) extinção do crédito tributário; e (vi) lei habilitante”²⁶⁷.

A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, fixa “requisitos e 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”²⁶⁸, e estabelece que a

²⁶⁴ ARAÚJO, Nadja. **Transação tributária**: possibilidade de consenso na obrigação Imposta. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009, p. 146.

²⁶⁵ BRASIL. LEI nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 26 dez. 2020.

²⁶⁶ GRILLO, Fabio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. 2012. 321f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012, p. 170.

²⁶⁷ ROSSINI, Guilherme de Mello; CATARINO, João Ricardo. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **REVISTA DA AGU**, Brasília, v. 15, p. 155-185, 2016. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Joao-Catarino-3/publication/324765431_A_TRANSACAO_TRIBUTARIA_E_O_MITO_DA_INDISPONIBILIDADE_DOS_INTERESSES_FAZENDARIOS/links/5cc7004e92851c8d220d4db9/A-TRANSACAO-TRIBUTARIA-E-O-MITO-DA-INDISPONIBILIDADE-DOS-INTERESSES-FAZENDARIOS.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2021, p. 159.

²⁶⁸ BRASIL. LEI Nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 16 mai. 2021.

União pode realizar transação desde que a medida atenda ao interesse público e sejam respeitados “os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência, resguardadas as informações protegidas por sigilo e o princípio da publicidade”.

A transação nos termos da Lei nº 13.988/2020 aplica-se “à dívida ativa e aos tributos da União, cuja inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”²⁶⁹.

Dados recentes levantados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional atestam que somente no mês de novembro de 2020, a celebração de “161 mil acordos de transação viabilizaram a arrecadação de aproximadamente R\$ 245 milhões. Com isso, o valor total arrecadado com essa modalidade de negociação atingiu R\$ 1,29 bilhão ao longo do ano de 2020”²⁷⁰, como mostra o gráfico a seguir:

Figura 15 – Evolução dos valores mensalmente arrecadados com acordos de transação de dezembro de 2019 a novembro de 2020²⁷¹



Fonte: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

²⁶⁹ BRASIL. LEI nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 16 mai. 2021.

²⁷⁰ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Acordos de transação alcançaram R\$ 50,3 bilhões até novembro**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2020/acordos-de-transacao-alcancaram-r-50-3-bilhoes-ate-novembro>>. Acesso em: 16 mai. 2021.

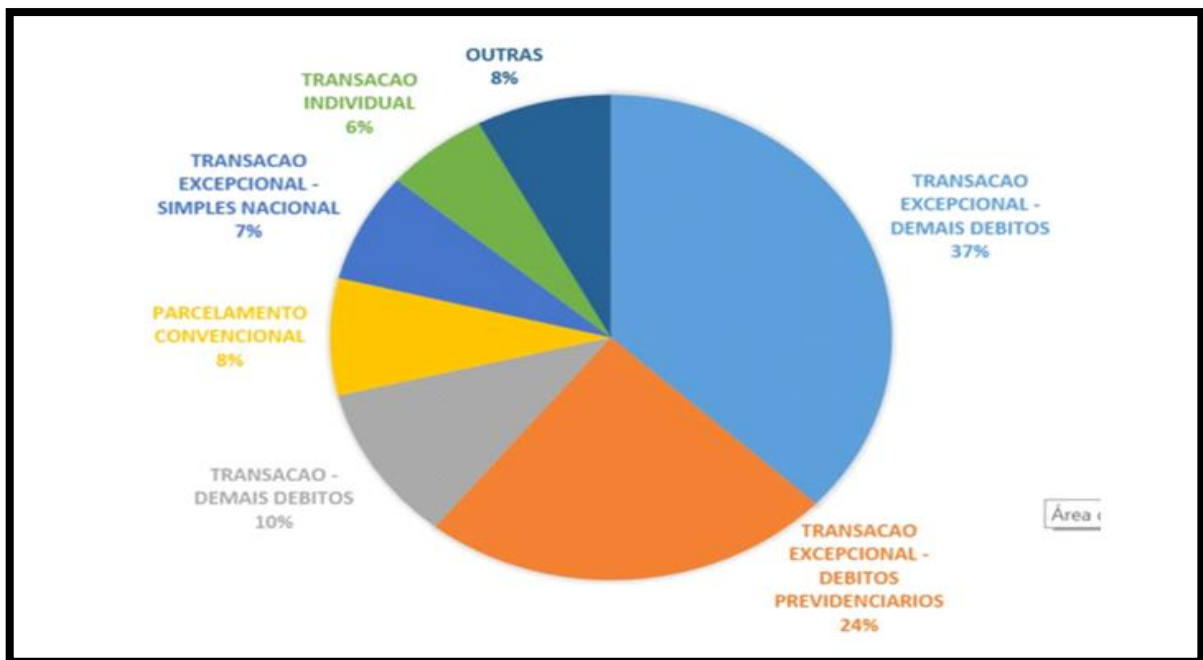
²⁷¹ Ibidem.

É possível observar em 12 meses a evolução quantitativa da recuperação de créditos por meio das transações promovidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, extinguindo e retomando o crédito de maneira consensual e menos onerosa para ambas as partes.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com a Portaria PGFN nº 21.562, de 30 de setembro de 2020, instituiu o Programa de Retomada Fiscal no âmbito da cobrança da dívida ativa da União, visando à estimulação da “conformidade fiscal relativa aos débitos inscritos em dívida ativa da União e permitindo a retomada da atividade produtiva após os efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (Covid-19)”²⁷².

Por meio de diversas outras portarias a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional estabeleceu seis espécies de transações, com a seguinte participação no montante arrecadado:

Figura 16 – Percentual de acordos de transação disponibilizados pela Procuradoria²⁷³



Fonte: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Mesmo diante da evolução legislativa que cuida da transação em matéria tributária e dos números apresentados que evidenciam um considerável volume de recuperação de

²⁷² BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Institui o Programa de Retomada Fiscal no âmbito da cobrança da dívida ativa da União. Portaria PGFN n. 21.562, de 30 de setembro de 2020. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1º out. 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 16 mai. 2021

²⁷³ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Acordos de transação alcançaram R\$ 50,3 bilhões até novembro**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2020/acordos-de-transacao-alcancaram-r-50-3-bilhoes-ate-novembro>>. Acesso em: 16 mai. 2021.

crédito, parte da doutrina questiona a aplicação da transação tributária no tocante à sua compatibilidade com a indisponibilidade do interesse público.

O princípio da indisponibilidade do interesse público é conceituado por Celso Antônio Bandeira de Mello como sendo

interesses qualificados como próprios da coletividade – interno do setor público –, não se encontra à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriável. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que predispuer a *intentio legis*²⁷⁴.

Para Luiz Mathias R. Brandão, em artigos dedicados ao estudo dos desafios da autocomposição, a indisponibilidade tributária, que abrange as obrigações e os créditos tributários, está relacionada a “dois fatores: a) o dever de obediência estrita ao princípio da legalidade; b) os limites da discricionariedade atribuída aos atos administrativos inerentes à tributação”²⁷⁵.

Segundo Rossini e Catarino, não há que se falar em “disposição de direito alheio” no tocante à transação que visa recuperar crédito tributário, tendo em vista que são créditos que não se encontram “garantidos na esfera jurídica do ente público, posto que controverso, sendo, por vezes, mais interessante (economicamente) à Administração buscar acordo que dê alguma concreção (v. g., confissão de valores) à sua pretensão”²⁷⁶.

Ao defender o procedimento da transação em matéria tributária, os referidos autores afirmam:

Não cabe falar em renúncia de receitas quando se tem em conta um dos pressupostos para a transação fiscal em todos os sistemas jurídicos, qual seja a existência de direitos duvidosos. Logo, se não é uma receita garantida e intocável a auferir, vale dizer, não é um crédito tributário impassível de questionamento, somente se está a renunciar o direito à manutenção do crédito tal qual originalmente constituído – em troca de outras concessões do contribuinte, a exemplo de desistência de recursos

²⁷⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 76.

²⁷⁵ BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS DA AUTOCOMPOSIÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL BRASILEIRO. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 57-75, 2016. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2021, p. 66.

²⁷⁶ ROSSINI, Guilherme de Mello; CATARINO, João Ricardo. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **REVISTA DA AGU**, Brasília, v. 15, p. 155-185, 2016. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Joao-Catarino-3/publication/324765431_A_TRANSACAO_TRIBUTARIA_E_O_MITO_DA_INDISPONIBILIDADE_DOS_INTERESSES_FAZENDARIOS/links/5cc7004e92851c8d220d4db9/A-TRANSACAO-TRIBUTARIA-E-O-MITO-DA-INDISPONIBILIDADE-DOS-INTERESSES-FAZENDARIOS.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2021, p. 176.

administrativos ou judiciais, pagamento imediato, empenho de garantias idôneas, dentre outros²⁷⁷.

De acordo com Mariana Cruz Montenegro:

É preciso que o fisco tenha liberdade para negociar as dívidas tributárias para atuar, em última análise, em nome da sociedade. Todavia, a doutrina mais tradicional pende para a não utilização da transação, mediação e arbitragem na matéria fiscal. Tal posicionamento está pautado pela alegação de que esse ramo do direito deve observar o princípio da legalidade estrita.²⁷⁸

No âmbito do Estado de Alagoas, a Lei Complementar nº 47, de 27 de abril de 2018, alterou a Lei Orgânica da Advocacia-Geral do Estado de Alagoas, criando a “Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos”²⁷⁹, que tem por objetivo a solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, com contornos bem similares aos disciplinados na Lei nº 13.140/2015. Posteriormente, em 11 de fevereiro de 2019, o Decreto nº 64.050 regulamentou o “Sistema Administrativo de Conciliação e Mediação, no âmbito da Administração Pública Estadual”²⁸⁰.

Conforme os dados da Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos alagoana, as atividades da Câmara começaram em outubro de 2019, advindo os primeiros acordos em 2020. Durante todo o ano de 2020 foram homologados 22 acordos, com benefícios econômicos no total de R\$ 11.156 milhões. Ocorre que de janeiro a maio de 2021 o valor arrecadado por meio de acordos realizados pela Câmara já superou em 117% o montante do ano anterior, somando o total de R\$ 24.267 milhões em nove acordos²⁸¹.

²⁷⁷ Ibidem, p 178.

²⁷⁸ MONTENEGRO, Mariana Cruz. Meios alternativos de resolução de litígio em matéria tributária: a experiência americana e sua aplicabilidade no Brasil. **Publicações da Escola da AGU**. Brasília, DF. v. 2, n. 13, p. 229-351, 2011. ISSN: 2236-4374. Disponível em: <<https://seer.agu.gov.br/index.php/EAGU/article/viewFile/1695/1373>>. Acesso em: 3 mai. 2021, p. 19.

²⁷⁹ ALAGOAS. Lei Complementar nº 47, de 27 de abril de 2018. Cria, no âmbito do Estado de Alagoas, a Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos, integrante da estrutura da Procuradoria-Geral do Estado – PGE, altera a Lei Complementar Estadual nº 7, de 18 de julho de 1991, estabelece os requisitos para pagamento de precatórios mediante compensação com débitos de natureza tributária ou de outra Natureza e dá outras providências. **Diário Oficial Estado de Alagoas** Maceió, 30 de abril de 2018. Disponível em: <https://sapl.al.al.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2018/1600/lei_complementar_no_47_de_27.04.2018.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2021.

²⁸⁰ ALAGOAS. Decreto nº 64.050, de 11 de fevereiro de 2019. Regulamenta o Sistema Administrativo de conciliação e Mediação, no âmbito da Administração Pública Estadual, em consonância com a Lei Complementar Estadual nº 47, de 27 de abril de 2018, e dá outras providências. **DOE 12 fev. 2019**. Disponível em: <<http://www.procuradoria.al.gov.br/legislacao/decretos/DECRETO%20No%2064.050-%20DE%2011%20FEVEREIRO%20DE%202019%20-%201.pdf>>. Acesso em: 23 mai. 2021.

²⁸¹ Dados estatísticos fornecidos Presidente da Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos do Estado de Alagoas, Procurador de Estado Alysson Paulo Melo de Souza, a partir de solicitação realizada por e-mail. ALAGOAS. Presidente da Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos do Estado de Alagoas (cprac@pge.al.gov.br) Re: **Solicitação de informações a respeito dos acordos homologados perante**

Segundo o Presidente da Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos alagoana, o Procurador de Estado Alysson Paulo Melo de Souza:

Dos acordos que envolveram créditos inscritos em dívida ativa a natureza sempre tem sido não tributária – via de regra, parcelamento de débitos, quando não há previsão legal expressa autorizativa. Temos entendido que, para os créditos de natureza tributária, seria necessária a existência de uma lei específica regulando a atuação da PGE, a exemplo do que ocorre com a União. É bem sabido que a atividade de cobrança de tributos é plenamente vinculada (regulada em lei), sendo certo que a eventual renúncia de receitas tributárias por meio de acordos administrativos necessitaria de uma lei específica para tanto²⁸².

Conforme demonstrado, são inúmeras as disposições legais que autorizam e estimulam a transação em matéria tributária, no âmbito federal, desde o art. 171 do Código Tributário Nacional²⁸³ à Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020²⁸⁴. Necessita-se de uma maior evolução legislativa para disciplinar as transações em matéria tributária no Estado de Alagoas.

Diante dos dados e legislações concernentes à autocomposição em matéria tributária, é possível depreender que, estando presentes os requisitos para a disponibilidade do interesse público, são salutares as transações que visam à recuperação dos créditos da dívida ativa, ante o melhor custo e benefício para ambas as partes, em face da realidade imposta pelos procedimentos e resultados da tradicional execução fiscal.

a Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos do Estado de Alagoas. *E-mail* para FARIAS, Natalie Cristyne de Santana Barbosa (nataliecsbarbosa@hotmail.com). Acesso em: 27 mai. 2021.

²⁸² ALAGOAS. Presidente da Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos do Estado de Alagoas (cprac@pge.al.gov.br) Re: **Solicitação de informações a respeito dos acordos homologados perante a Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos do Estado de Alagoas**. *E-mail* para FARIAS, Natalie Cristyne de Santana Barbosa (nataliecsbarbosa@hotmail.com). Acesso em: 27 mai. 2021.

²⁸³ BRASIL. LEI nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 16 mai. 2021.

²⁸⁴ BRASIL. LEI nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 16 mai. 2021.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho enfocou a relação entre a recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa e a efetivação dos Direitos Fundamentais. Inicialmente, foi feita uma breve abordagem histórica da evolução dos Direitos Fundamentais em paralelo com a evolução do Direito Financeiro-Tributário. Em seguida, foi estudada a estrutura do Estado Federado e sua ligação com a efetivação dos Direitos Fundamentais.

Posteriormente, ante todos os direitos fundamentais previstos na Constituição de 1988, deu-se ênfase aos direitos fundamentais sociais e aos direitos do contribuinte e seu dever de pagar tributos, como um cidadão que possui direitos e deveres perante a sociedade em que vive. Restou demonstrada nessa segunda seção a vinculação constitucional existente entre a estrutura do federalismo brasileiro e a promoção dos Direitos Fundamentais.

Amparado nessa base constitucional, o trabalho adentrou na análise de alguns institutos do Direito Financeiro, para aprofundar a correlação firmada na seção anterior, atentando para conceitos como o de Receitas e Despesas, a estrutura do Orçamento Público e as escolhas feitas pelo Poder Público diante de um orçamento limitado, com base na Reserva do Possível.

Sendo a arrecadação de tributos uma das principais fontes de receitas correntes do Estado, foram analisadas a arrecadação dos entes da federação e a repercussão no estoque da Dívida Ativa. Ficou demonstrado, por meio de dados apresentados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pelo Conselho Nacional de Justiça, um significativo estoque da Dívida Ativa da União, que atingiu a casa de trilhões de reais em 2020. No entanto, a recuperação anual desses créditos pode ser considerada baixa em face do estoque existente.

Diante dos elevados valores da Dívida Ativa, o presente trabalho demorou-se no estudo da execução fiscal como principal meio judicial de recuperação dos créditos inscritos em Dívida Ativa, disciplinada pela Lei 6.830/80. Essa lei é anterior à Constituição Federal de 1988 e ao Código de Processo Civil de 2015, os quais possuem dispositivos que beneficiam o Estado, colocando o contribuinte em condição de desigualdade processual.

O procedimento executivo fiscal tem uma destacada taxa de congestionamento comparado aos outros procedimentos, conforme fica comprovado anualmente em relatórios publicados pelo Conselho Nacional de Justiça e pelo Tribunal de Justiça alagoano. Índices que geram questionamentos quanto à real efetividade e eficiência da execução fiscal nos moldes atuais, pois um percentual de congestionamento de 86% (como ficou demonstrado na

figura 6) não pode passar despercebido pelos olhos de doutrinadores e legisladores que estudam a matéria.

Analisaram-se, na quarta seção, os meios de desjudicialização da recuperação dos créditos inscritos na Dívida Ativa, entre eles a cessão de crédito e a securitização. Apesar de existirem leis estaduais desde 2010, o assunto ainda é muito questionado por diversos ramos do direito e carece de uma legislação nacional que discipline o tema perante a Constituição Federal.

Outro meio utilizado para recuperar créditos inscritos em Dívida Ativa são os protestos de certidões de Dívida Ativa, autorizados desde 2012 no âmbito federal. Os protestos possuem dados bem positivos de recuperação de crédito e com um custo consideravelmente reduzido para a sua efetivação, conforme ficou demonstrado no gráfico evolutivo da arrecadação com protestos de certidões de Dívida Ativa, que obteve um avanço de 570% entre os anos de 2013 e 2019.

Parte do sucesso dos protestos está ligada ao fato de que eles têm efeito imediato na vida do contribuinte devedor, pois geram restrições a créditos no mercado. Tal efeito já foi questionado no Supremo Tribunal Federal, que afastou a tese que o classificaria como sanção política e atestou a constitucionalidade do dispositivo que autoriza o protesto de certidões de Dívida Ativa.

Por fim, foram levantados dados e informações doutrinárias e legislativas acerca da autocomposição em matéria tributária, tema incentivado fortemente pelo Código de Processo Civil – desde seu artigo 3º, de forma genérica, ao artigo 174, que trata especificamente da solução consensual de conflitos no âmbito da Administração Pública.

O tema da autocomposição está sendo bem estudado e estimulado pela doutrina brasileira, visando diminuir as demandas judiciais e pôr um fim em algumas já em tramitação. Há, porém, alguns pontos de divergência doutrinária nesse assunto; o principal deles é a indisponibilidade do interesse público.

Feita uma análise entre os posicionamentos antagônicos sobre o tema, foi possível depreender que a indisponibilidade do interesse público dá lugar à efetiva busca pelo interesse público. Lastreados na legislação que cuida da autocomposição, os acordos homologados visam recuperar créditos que poderiam levar anos para que obtivessem êxito pela via judicial, ou até mesmo não alcançá-lo devido aos entraves processuais.

Foi possível concluir que a execução fiscal precisa de uma reformulação para que possa alcançar maiores taxas de eficiência e efetividade. Já o protesto e a transação, meios apresentados como instrumentos de desjudicialização da recuperação da Dívida Ativa, vêm

passando por uma considerável evolução legislativa e demonstram resultados positivos de custo e benefício, sendo meios incentivados e estudados por juristas e legisladores.

A evolução doutrinária e legislativa quanto aos métodos de recuperação de créditos em Dívida Ativa estudados por este trabalho deve seguir e ter como norte a Constituição Federal, buscando a harmonia com o ordenamento jurídico mais atual, voltado para a eficiência e em compasso com o respeito aos Direitos Fundamentais, sem descuidar da efetiva prestação desses.

REFERÊNCIAS

ALAGOAS. Presidente da Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos do Estado de Alagoas (cprac@pge.al.gov.br) Re: **Solicitação de informações a respeito dos acordos homologados perante a Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos do Estado de Alagoas**. *E-mail* para FARIAS, Natalie Cristyne de Santana Barbosa (nataliecsbarbosa@hotmail.com). Acesso em: 27 mai. 2021.

ALAGOAS. Decreto nº 64.050, de 11 de fevereiro de 2019. Regulamenta o Sistema Administrativo de conciliação e Mediação, no âmbito da Administração Pública Estadual, em consonância com a Lei Complementar Estadual nº 47, de 27 De abril de 2018, e dá outras providências. DOE 12 fev. 2019. Disponível em: <<http://www.procuradoria.al.gov.br/legislacao/decretos/DECRETO%20No%2064.050-%20DE%2011%20FEVEREIRO%20DE%202019%20-1.pdf>>. Acesso em: 23 mai. 2021.

ALAGOAS. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. **Quadro Gerencial do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas**: dados de litigiosidade 2019-2020. Disponível em: <<https://apmp.tjal.jus.br/ApmpArquivos/QuadroGerencial2019-2020.pdf>>. Acesso em: 1 mai. 2021.

ALAGOAS. Lei Complementar nº 47, de 27 de abril de 2018. Cria, no âmbito do Estado de Alagoas, a Câmara de Prevenção e Resolução Administrativa de Conflitos, integrante da estrutura da Procuradoria Geral do Estado – PGE, altera a Lei Complementar Estadual nº 7, de 18 de julho de 1991, estabelece os requisitos para pagamento de precatórios mediante compensação com débitos de natureza tributária ou de outra Natureza e dá outras providências. **Diário Oficial Estado de Alagoas** Maceió, 30 de abril de 2018. Disponível em: <https://sapl.al.al.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2018/1600/lei_complementar_no_47_de_27.04.2018.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2021.

ARAÚJO, Nadja. **Transação tributária**: possibilidade de consenso na obrigação Imposta. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2013.

BARÇANTE, Leonardo. Governo utiliza protesto para cobrar créditos da Dívida Ativa da União. **SEPRO**, [s.d.]. Disponível em: <<http://intra.serpro.gov.br/tema/noticias-tema/governo-utiliza-protesto-para-cobrar-creditos-da-divida-ativa-da-uniao#wrapper>>. Acesso em: 15 mai. 2021.

BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal**: análise crítica. São Paulo: Noeses, 2018.

BECHO, Renato Lopes. Execução fiscal: necessidade de novos paradigmas para um grande problema. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XVIII, n. 63, p. 111-119, maio/ago. 2014. Disponível em: <<https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/1905>>. Acesso em: 15 set. 2021.

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. DESAFIOS CONTEMPORÂNEOS DA AUTOCOMPOSIÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL BRASILEIRO. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 5, n. 1, p. 57-75, 2016. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/desafios9.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **O Brasil em construção**: 30 anos da Constituição Cidadã. 22 out. 2018. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/a-camara/visiteacamara/cultura-na-camara/atividades-anteriores/exposicoes-2018/o-brasil-em-construcao-30-anos-da-constituicao-cidada#:~:text=A%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20de%201988%20ficou,processo%20democr%C3%A1tico%20em%20nosso%20Pa%C3%ADs.&text=Deputados%20e%20Senadores%20de%202013,trabalhos%20em%20fevereiro%20de%201987>>. Acesso em: 23 mai. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2020** (ano base 2019). CNJ. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>. Acesso em: 5 mai. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**: promulgado em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 16 jan. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 fev. 2020.

BRASIL. **Controladoria-Geral da União**. Portal da Transparência. Orçamento Público. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/orcamento-publico>>. Acesso em: 16 jan. 2021.

BRASIL. **Controladoria-Geral da União**. Portal da Transparência. Receitas Públicas. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2020>>. Acesso em: 1º mai. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 100 (2019)**. Altera os arts. 165 e 166 da Constituição Federal para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária proveniente de emendas de bancada de parlamentares de Estado ou do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc100.htm>. Acesso em: 16 fev. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 10 set. 1997**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 18 mai. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 4 mai. 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm> Acesso em: 10 jan. 2021.

BRASIL. LEI nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 26 dez. 2020.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 set. 1980.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em: 6 mar. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 10 set. 1997.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 16 mai. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 10 jan. 2002.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 25 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012. Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica; altera as Leis nºs 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 11.508, de 20 de julho de 2007, 11.484, de 31 de maio de 2007, 9.028, de 12 de abril de 1995, 9.492, de 10 de setembro de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 dez. 2015.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm#art25>. Acesso em: 5 mai. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 mar. 2015.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 25 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 26 de junho de 2015.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm>. Acesso em: 5 jan. 2020.

BRASIL. LEI nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 16 mai. 2021.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019. Processo SEI nº 10951.102460/2019-02**. Brasília: Ministério da Economia, 2019. Coordenação de Acompanhamento e Controle Gerencial da Dívida Ativa. Disponível em: <https://antigo.pgfn.gov.br/noticias/arquivos/2019/nota-sei-no-40_2019_pgdau-estudo-2019-1.pdf>. Acesso em: 27 dez. 2019.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados de 2019. 2020 ed.** Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acao-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>>. Acesso em: 2 mai. 2021.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Acordos de transação alcançaram R\$ 50,3 bilhões até novembro**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2020/acordos-de-transacao-alcancaram-r-50-3-bilhoes-ate-novembro>>. Acesso em: 16 mai. 2021.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Institui o Programa de Retomada Fiscal no âmbito da cobrança da dívida ativa da União. Portaria PGFN nº 21.562, de 30 de setembro de 2020. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1º out. 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm>. Acesso em: 16 mai. 2021.

BRASIL. Projeto de Lei nº 459/2017. Altera a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, para dispor sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários dos entes da Federação, e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para prever o protesto extrajudicial como causa de interrupção da prescrição e para autorizar a administração tributária a requisitar informações a entidades e órgãos públicos ou privados. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2166464>>. Acesso em: 10 mai. 2021.

BRASIL. Projeto de Lei nº 4.257, 13.105, de 2019. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7984784&ts=1630421298244&disposition=inline>>. Acesso em: 17 set. 2021.

BRASIL. Projeto de Lei nº 6.204, de 2019. Dispõe sobre a desjudicialização da execução civil de título executivo judicial e extrajudicial; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, a nº 10.169, de 29 de dezembro de 2000, e a nº 13.105 de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8049470&ts=1630408062359&disposition=inline>>. Acesso em: 17 set. 2021.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2019. Brasília: **Ministério da Economia**, 2019. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf>>. Acesso em: 26 dez. 2019.

BRASIL. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Tesouro Transparente. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/fluxo-de-receitas-e-despesas>>. Acesso em: 1º mai. 2021.

BRASIL. **Secretaria do Tesouro Nacional**. Instruções de Procedimentos Contábeis - cessão de direitos creditórios. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:9006>. Acesso em: 10 mai. 2021.

BRASIL. Senado Federal. Orçamento impositivo para emenda de bancada é promulgado pelo Congresso. **Agência Senado**, Brasília, 26/6/2019. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/06/26/orcamento-impositivo-para-emenda-de-bancada-e-promulgado-pelo-congresso>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 33, de 13 de julho de 2006. Autoriza a cessão, para cobrança, da dívida ativa dos Municípios a instituições financeiras e dá outras providências.

Diário Oficial da União de 14 jul. 2006. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/575030/publicacao/31591453>> Acesso em: 17 mai. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI Nº 6.830/80). **Recurso Especial nº 1.340.553 – RS (2012/0169193-3)**. Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrido: Djalma Gelson Luiz ME. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Acórdão julgado em 12/9/2018 e publicado no DJe em 16/10/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 948 E 949 DO CPC/2015. NÃO CONFIGURAÇÃO. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PROTESTO. ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 9.492/1997, COM A REDAÇÃO DA LEI 12.767/2012. LEGALIDADE. Recurso Especial nº 1686659/SP, Relator. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, **julgado em 28/11/2018, DJe 11/3/2019.**

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. INSCRIÇÃO DO DEVEDOR EM CADASTROS DE INADIMPLENTES POR DECISÃO JUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. ART. 5º, INC. LXXVIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ARTS. 4º, 6º, 139, INC. IV, 782, §§ 3º A 5º, E 805 DO CPC/2015. PRINCÍPIOS DA EFETIVIDADE DA EXECUÇÃO, DA ECONOMICIDADE, DA RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E DA MENOR ONEROSIDADE PARA O DEVEDOR. ART. 1º DA LEI Nº 6.830/80. EXECUÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC. SERASAJUD. DESNECESSIDADE DE ESGOTAMENTO PRÉVIO DE OUTRAS MEDIDAS EXECUTIVAS. DEFERIMENTO DO REQUERIMENTO DE NEGATIVAÇÃO, SALVO DÚVIDA RAZOÁVEL QUANTO À EXISTÊNCIA DO DIREITO AO CRÉDITO PREVISTO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – CDA. CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS DA DECISÃO JUDICIAL PARA A PRECISÃO E QUALIDADE DOS BANCOS DE DADOS DOS ÓRGÃOS DE PROTEÇÃO AO CRÉDITO E PARA A ECONOMIA DO PAÍS. ART. 20 DO DECRETO-LEI Nº 4.657/1942 (ACRESCENTADO PELA LEI Nº 13.655/2018, NOVA LINDB). RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. RECURSO JULGADO SOB A SISTEMÁTICA DO ART. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015 C/C ART. 256-N E SEGUINTE DO REGIMENTO INTERNO DO STJ. **Recurso Especial nº 1807180/PR**, Relator Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, **julgado em 24/2/2021, DJe 11/3/2021.**

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 314**. Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_cap_Sumula314.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. DÍVIDA ATIVA. CESSÃO A INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS POR ENDOSSO-MANDATO. IMPUGNAÇÃO DA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL 33/2006. INTELIGÊNCIA DO INCISO VII DO ART. 52 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135**. Relator(a): Roberto Barroso, Tribunal Pleno, **julgado em 9/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 6-2-2018 PUBLIC 7-2-2018**.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O Dever Fundamental de Pagar “Tributos” na Constituição de 1988. p. 135/183. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. (Orgs.). **Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In: BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018.

CASTELO BRANCO, Janaína Soares Noletto. **A adoção de práticas cooperativas pela Advocacia Pública: fundamentos e pressupostos**. 2018. 196p. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

CESSETTI, Alexia Brotto. A DESJUDICIALIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ESPECIAIS DE JURISDIÇÃO VOLUNTÁRIA: Nova onda reformista? **Revista Judiciária do Paraná**, Curitiba, v. 6, p. 215-230, nov. 2013. Semestral. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a0608743660c09fe>>. Acesso em: 15 set. 2021.

CIGNACHI, Gustavo Chies. O protesto da certidão de dívida ativa. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em: <https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Gustavo_Cignachi.html>. Acesso em: 5 mai. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Direito Tributário do Brasil – Federalismo e Constituição. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 30. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Protesto de Certidão de Dívida Ativa e Tutela Provisória no Novo CPC. **Revista da AJURIS**. Porto Alegre, v. 145, p. 117-140, dez. 2018. Disponível em: <<http://ajuris.kinghost.net/OJS2/index.php/REVAJURIS/article/view/833/Ajuris%20145%20-%20DT5.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2021.

FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o Dever Fundamental de Pagar Impostos no Sistema Tributário Brasileiro? p. 41-64. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. (Orgs.) **Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.p. 27. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

FRANCO, Marcelo Veiga. A cobrança extrajudicial de dívida ativa como meio de enfrentamento do “gargalo” das execuções fiscais. **Revista CNJ**. Brasília, v. 3, n. 1, p. 65-73,

jan./jun. 2019. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/ojs/index.php/revista-cnj/article/view/33>>. Acesso em: 12 mai. 2021

GODOI, Marilei Fortuna. Formação do Título Executivo, p. 41-103. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução Fiscal Aplicada**. 7. ed. Salvador: Editora Juspodivm. 2019.

GOMES, Marco Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal x execução fiscal administrativa - qual o melhor caminho? **Revista CEJ**, Brasília, Ano XIII, n. 45, p. 86-101, jun. 2009, p. 91. Disponível em: <<https://www.cjf.jus.br/caju/EXEC-3.PDF>>. Acesso em: 18 set. 2021.

GRILLO, Fabio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. 2012. 321f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Custo unitário do processo de execução fiscal da União: relatório de pesquisa**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf>. Acesso em: 2 mai. 2021.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. – São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2002.

KRELL, Andreas Joachim. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos: (uma visão comparativa). In: **Revista de Informação Legislativa**, v. 36, n. 144, p. 239-260, out./dez. 1999. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/545>>. Acesso em: 22 mai. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARROQUIM, Emmanuelle de Araújo Pacheco (emmanuelle.pacheco@pge.al.gov.br) Re: Solicitação de informações acerca da arrecadação e do estoque da Dívida Ativa do Estado. E-mail para FARIAS, Natalie Cristyne de Santana Barbosa (nataliecsbarbosa@hotmail.com). Acesso em: 18 mai. 2021.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. 2013. 212 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/pt-br.php>. Acesso em: 17 jul. 2019.

MINAS GERAIS. Lei nº 19.266, de 17 de dezembro de 2010. Autoriza o Poder Executivo a ceder, a título oneroso, direitos creditórios originários de créditos tributários e não tributários ou integrantes de carteiras de ativos diversos e demais créditos de propriedade do Estado. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2010/119266_2010.html#:~:text=Autoriza%20o%20Poder%20Executivo%20a,cr%C3%A9ditos%20de%20propriedade%20do%20Estado.>>. Acesso em: 10 mai. 2021.

MINAS GERAIS. Lei nº 22.914/2018. Dispõe sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários do Estado. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2018/122914_2018.htm>. Acesso em: 8 out. 2018.

MINAS GERAIS. Lei nº 23.090, de 21 de agosto de 2018. Altera a Lei nº 22.914, de 12 de janeiro de 2018, que dispõe sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários do Estado, reinstitui benefícios fiscais relativos ao ICMS, altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, nº 15.273, de 29 de julho de 2004, nº 22.549, de 30 de junho de 2017, e nº 22.606, de 20 de julho de 2017, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2018/123090_2018.html#:~:text=11%20%2D%20O%20Poder%20Executivo%20encaminhar%C3%A1,de%20trabalho%20voltados%20%C3%A0%20consequ%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 10 mai. 2021.

MOREIRA, André Mendes. O Modelo de Federalismo Fiscal Brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Direito tributário III**: autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas. Ilhéus, BA: Editus, 2016. Disponível em: <http://www.uesc.br/editora/livrosdigitais2018/direito_tributario_3.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2021.

NEME, Eliana Franco. O Federalismo como Sistema de Proteção dos Direitos Fundamentais. **Revista Sequência**, nº 55, p. 95-118, dez. 2007.

Organização dos Estados Americanos. Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem. Disponível em: <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.Declaracao_Americana.htm>. Acesso em: 15 fev. 2020.

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

OLIVEIRA, Regis Fernandes. O Federalismo como Instrumento de Concretização de Direitos Fundamentais e Sociais. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**, São Paulo: Noeses, 2011.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Noeses, 2020.

QUEIROZ, Cristina Monteiro de. “Cessão De créditos tributários: A Experiência de securitização da Dívida Ativa do Estado de Minas Gerais”. **CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS**. v. 20, n. 1, p. 1-80, mar. 2020. Disponível em: <<https://publicacoes.tesouro.gov.br/index.php/cadernos/article/view/72/50>>. Acesso em: 16 mai. 2021.

RIBEIRO JÚNIOR, José Alves. **Elementos Constitutivos da Securitização de Recebíveis no Direito Brasileiro**. 2019. 165f. Tese (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2019.

ROCHA, Francisco Sérgio Silva. O Sistema de Planejamento e o Problema da redução das desigualdades em nosso Estado Federal. In: SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; e BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (coord.). **FEDERALISMO (S)EM JUÍZO**. São Paulo: Noeses, 2019.

ROSSINI, Guilherme de Mello; CATARINO, João Ricardo. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **REVISTA DA AGU**, Brasília, v. 15, p. 155-185, 2016. Disponível em: < https://www.researchgate.net/profile/Joao-Catarino-3/publication/324765431_A_TRANSACAO_TRIBUTARIA_E_O_MITO_DA_INDISPONIBILIDADE_DOS_INTERESSES_FAZENDARIOS/links/5cc7004e92851c8d220d4db9/A-TRANSACAO-TRIBUTARIA-E-O-MITO-DA-INDISPONIBILIDADE-DOS-INTERESSES-FAZENDARIOS.pdf> . Acesso em: 17 mai. 2021.

SANDRI, Marcos Paulo. Citação do Réu na Execução Fiscal, p. 258-281. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução Fiscal Aplicada**. 7. ed. Salvador: Editora Juspodivm. 2019.

SANTIAGO, Rafael da Silva. “Desjudicialização da cobrança de tributos: um caminho para a consolidação dos direitos humanos no âmbito da tributação”. **Revista Thesis Juris**, v. 1, n. 1 2012, p. 26. Disponível em: <<https://periodicos.uninove.br/thesisjuris/article/view/9716>>. Acesso em: 18 set. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang e FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, I. W. e TIMM, L.B. **Direitos Fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual** – Ensaio sobre Direito Financeiro, Republica e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCAFF, Fernando Facury. O Estatuto Mínimo do Contribuinte. **Revista da PGE**, Porto Alegre, nº 53, p. 91-121, 2001. Disponível em: <<https://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201703/22174533-rpge53livro-1.pdf>>. Acesso em: 5 mai. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SOUZA JUNIOR, Elio Ferreira de. **O Ciclo de Vida da Inovação no Setor Público: uma análise do novo modelo de cobrança da dívida ativa do governo federal brasileiro**. 2020. 106f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública.) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29827/ELIO-CICLO_DE_VIDA_INOVA%C3%87%C3%83O_SETOR_PUBLICO_OCDE_NMCDU.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 15 mai. 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**: comentários e jurisprudência. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

UNAFISCO NACIONAL. Securitização dos Créditos Tributários Parcelados. **Unafisco Nacional – Gestão 2016/2019**. Brasília: Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco Nacional). Disponível em: <<https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/08/Cartilha-Securitizacao-Unafisco.pdf>>. Acesso em: 17 mai. 2021.