

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAP
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SERGIO AKIRA FUJITA

**ANÁLISE DA COBRANÇA ADMINISTRATIVA FISCAL FEDERAL
PROBLEMAS E SOLUÇÕES**

BRASÍLIA – DF

2019

SERGIO AKIRA FUJITA

**ANÁLISE DA COBRANÇA ADMINISTRATIVA FISCAL FEDERAL
PROBLEMAS E SOLUÇÕES**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Escola Nacional de Administração Pública – ENAP, como requisito para obtenção do título de especialista em Direito Tributário

Orientador: Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão

BRASÍLIA – DF

2019

RESUMO

A cobrança administrativa fiscal é um procedimento realizado pela Fazenda Pública para exigir o pagamento dos créditos tributários constituídos por meio de um lançamento tributário. Esse lançamento é vinculado à lei e praticado por autoridade administrativa legalmente competente para esse fim. Ao contribuinte é assegurado o contraditório e a ampla defesa para contestar eventual irregularidade na constituição do crédito tributário, assim como é permitido parcelar o tributo ou compensá-lo com seus créditos líquidos e certos. O problema é que a contestação administrativa, o parcelamento e a compensação têm se tornado cada vez mais complexos e demorados, atrasando demasiadamente a cobrança administrativa fiscal. Ademais, esse aumento do prazo não veio acompanhado de medidas protetivas ao crédito tributário, causando assim a deterioração na liquidez desses créditos. A demora é tanta que grande parte da dívida acaba se tornando irrecuperável, mesmo com o emprego de medidas coercitivas judiciais. Tal fato ocorre porque a medida coercitiva é aplicada tardiamente, ocasião em que boa parte das empresas não possuem mais bens ou já se encontram totalmente em inatividade. Nesse sentido, o presente trabalho abordará a cobrança administrativa fiscal inter-relacionando-a com os principais fatores que a afetam negativamente nos dias de hoje. Por isso serão apresentados três tópicos principais: o tempo para iniciar a cobrança; as medidas coercitivas; e a garantia do crédito tributário. Cada tópico abordará a cobrança administrativa juntamente com as circunstâncias mais relevantes que a cercam. Com isso serão identificados os principais problemas atinentes à cobrança e as soluções para: reduzir o tempo do seu início; prover a RFB de medidas coercitivas para recuperar os tributos devidos e permitir à RFB a utilização da penhora administrativa de forma a tutelar efetivamente os créditos fiscais até que haja a cobrança. Por todo o exposto, espera-se que este trabalho possa contribuir para gerar mais estudos e discussões sobre a Cobrança Administrativa Fiscal Federal no Brasil.

Palavras chaves: Cobrança Administrativa Fiscal Federal, Cobrança do Crédito Tributário, Cobrança de Tributos, Cobrança Amigável, Receita Federal do Brasil, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

ABSTRACT

Tax administrative collection is a procedure performed by the Public Treasury to demand the payment of tax credits constituted through a tax entry. This release is bound by law and practiced by a legally competent administrative authority. To the taxpayer is assured the contradictory and the broad defense to contest any irregularity in the tax credit. It is also allowed to install the tax or offset it with net credits. The problem is that administrative challenge, installment payments and compensation have become increasingly complex and time-consuming, putting administrative tax collection too far behind. Moreover, this increase in maturity was not accompanied by measures to protect the tax credit, thus causing deterioration in the liquidity of these credits. The delay is so long that much of the debt ends up becoming irrecoverable, even with coercive judicial measures. This is because the coercive measure is applied late, then, many companies no longer have assets or are already totally inactive. In this sense, the present work will address the administrative tax collection interrelating it with the main factors that negatively affect it nowadays. Therefore, it will be introduced three main topics: time to start billing; coercive measures; and the guarantee of the tax credit. Each topic will cover administrative charging along with the most relevant circumstances surrounding it. This will identify the key issues and solutions to: reduce the time it starts; provide the RFB with coercive measures to recover the due taxes and allow the RFB to use the administrative attachment in order to effectively protect the tax credits until collection is made. For all of the above, it is hoped that this work can contribute to generate more studies and discussions about the Federal Tax Administrative Collection in Brazil.

Keywords: Federal Tax Administrative Collection, Tax Credit Collection, Tax Collection, Friendly Collection, Federal Revenue of Brazil, Attorney General of the National Treasury.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Medidas Persuasivas – Repercussões Administrativas	24
Quadro 2 – Medidas Persuasivas – Repercussões Fiscais	26
Quadro 3 – Medidas Persuasivas – Repercussões Criminais	28
Quadro 4 – Medidas Persuasivas – Repercussões Patrimoniais.....	29
Quadro 5 – Subordinação RFB e PGFN.....	42
Quadro 6 - Quantidade de órgãos fazendários que compõe a Administração Tributária.....	44
Quadro 7 - Montante e recuperação da Dívida Ativa na PGFN.....	45
Quadro 8 - Estruturação da Cobrança Fiscal	46
Quadro 9 - Expressão utilizada para Execução Fiscal.....	48
Quadro 10 - Cobrança Fiscal	48
Quadro 11 - Competência para Execução Fiscal.....	49
Quadro 12 - Órgãos para Cobrança Tributária	51
Quadro 13 - Comparativo de Recuperação de Tributos na Execução Fiscal	53
Quadro 14 - Idade média das empresas por número de empregados	55
Quadro 15 - Lançamentos de Ofício ainda em julgamento	58
Quadro 16- Tempo de Constituição e Suspensão de um Crédito Tributário.....	60
Quadro 17 - Evolução da Quantidade de Processos na DRJ e no CARF - Em mil processos .	61
Quadro 18 - Evolução do Valor em Estoque DRJ e CARF.....	61
Quadro 19 - Compensação – Quantidade e Valores.....	66
Quadro 20 - Exemplo 1 de compensação	67
Quadro 21 - Exemplo 2 de compensação	67
Quadro 22 - Tempo de Suspensão de um Crédito Tributário com a Compensação.....	70
Quadro 23 - Garantia dos Créditos Ativos Dez2018.....	73
Quadro 24 - Valor dos Parcelamentos da RFB.....	75
Quadro 25 - Valor dos Parcelamentos Especiais da RFB em Dez/2017	75
Quadro 26 - Situação da Cobrança Extrajudicial/Judicial e Penhora Judicial	78
Quadro 27 - Fases da Cobrança Fiscal – Penhora – Sintético	79
Quadro 28 - Países que utilizam Penhora Administrativa.....	81
Quadro 29 - Resumo - Principais Problemas – Propostas de Soluções.....	82
Quadro 30 - Modelo de Cobrança Fiscal baseado nas Soluções Propostas.....	84
Quadro 31 – Estudo da Cobrança Administrativa, considerando aspectos da Cobrança Fiscal	85

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
1.1. NOTAS SOBRE O REFERENCIAL TEÓRICO	8
1.2. JUSTIFICATIVA	10
1.3. OBJETIVOS	11
1.4. METODOLOGIA	12
2. COBRANÇA FISCAL NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	13
2.1. ASPECTOS INICIAIS	13
2.2. COBRANÇA ADMINISTRATIVA NA RECEITA FEDERAL	19
2.3. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB	20
2.4. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS (CND)	21
2.5. MEDIDAS PERSUASIVAS APLICÁVEIS PELA RFB	23
2.6. COBRANÇA ADMINISTRATIVA PERSUASIVA NA RFB	36
2.7. COBRANÇA EXTRAJUDICIAL NA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PGFN	39
3. MEDIDAS COERCITIVAS	46
3.1. EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA	47
4. TEMPO PARA INICIAR A COBRANÇA ADMINISTRATIVA	54
4.1. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL	56
4.2. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA	65
5. GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	71
5.1. PENHORA ADMINISTRATIVA	77
6. RESUMO DOS PRINCIPAIS PROBLEMAS E PROPOSTAS DE SOLUÇÕES	82
7. MODELO DE COBRANÇA FISCAL BASEADO NAS SOLUÇÕES PROPOSTAS ...	84
8. CONSIDERAÇÕES FINAIS	84
9. REFERÊNCIAS	88

1. INTRODUÇÃO

O estudo do tema Cobrança Administrativa Fiscal em um primeiro momento pode ser entendido pela maioria das pessoas como um assunto simples sem a possibilidade de se ampliar demasiadamente o exame da matéria. O entendimento comum é de que a cobrança se refere a um ato de exigir um pagamento de outrem e desse modo não haveria muito estudo acadêmico ou científico a ser desenvolvido em tal ação.

A cobrança administrativa nessa acepção seria a requisição de uma quantia pela Administração Pública sem a intervenção do Poder Judiciário e o termo “cobrança administrativa fiscal” seria a exigência de um tributo por uma Administração Tributária. Nesse sentido a maior parte das pessoas poderia entender que não existe muita complexidade no simples ato de se cobrar administrativamente um tributo¹ no âmbito de um órgão fazendário.

Um outro motivo talvez seja porque na sociedade brasileira o tema cobrança fiscal é automaticamente ligado ao assunto Execução Fiscal. Este assunto se refere ao procedimento pelo qual uma Fazenda Pública exige dos contribuintes inadimplentes o crédito que lhe é devido, utilizando-se para isso o Poder Judiciário, pois não lhe cabe responsabilizar diretamente o devedor. Logo, ao procurar as obras de cobrança fiscal em bibliotecas, livrarias e sebos se encontram basicamente os livros de execução fiscal, que no Brasil se realiza exclusivamente na esfera judicial. Essas obras em sua grande maioria versam sobre a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Ao procurar simplesmente por livros de cobrança, serão encontrados materiais de cobrança empresarial ou extrajudicial - acordos realizados por advogado sem intermediação judicial. O conteúdo desses livros são curtos e possuem um viés negocial, priorizando acordos entre as empresas e os clientes; a continuidade da relação comercial; o abatimento de juros ou multas; a concessão de prazos diferenciados para o pagamento, enfim com grande liberdade para resolução da cobrança entre as partes. Caso a inadimplência subsista, resta ao credor encaminhar as cartas cobrança, cortar o limite de crédito, incluir o devedor em órgãos de proteção ao crédito ou mesmo protestar o título em cartórios de notas e protesto, dificultando a aquisição de mercadorias, o financiamento bancário e principalmente a sobrevivência do cliente em seu mercado de atuação.

¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (**Código Tributário Nacional – CTN**) “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 02 junho 2019.

As obras sobre cobrança administrativa fiscal não são fáceis de serem encontrados. Fica a impressão de que a cobrança administrativa fiscal se resume a enviar uma carta de cobrança ao contribuinte e, caso não haja pagamento, encaminhar a cobrança à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, para inscrever o crédito em dívida ativa, viabilizando assim a execução fiscal.

Por oportuno, registre-se que a Fazenda Pública Federal é composta pela PGFN² - órgão que representa a União nas causas fiscais junto ao judiciário - e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil³ (RFB), órgão responsável por administrar os tributos da União e por subsidiar o Poder Executivo na formulação da política tributária brasileira.

Em relação à percepção de que a cobrança administrativa fiscal possa ser algo muito simples, será constatado no decorrer do trabalho que o assunto, ao contrário do que se pensa, é extremamente intrincado e altamente influenciado por inúmeros fatores externos e internos da Administração Pública. Assim, serão retratados os fatores considerados mais relevantes para a cobrança administrativa fiscal nos dias de hoje sem, contudo, deixar de adentrar, mesmo que superficialmente, em outros fatores intimamente ligados ao conteúdo do trabalho.

Desse modo este trabalho se propõe a analisar os principais problemas da cobrança administrativa fiscal realizada no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB – inter-relacionando-a com os principais fatores que a afetam. Nesse sentido serão examinados aspectos relacionados ao tempo médio para que o tributo seja efetivamente cobrado pela RFB, os mecanismos existentes atualmente para proteger o crédito tributário de possíveis inadimplências e, também, as medidas coercitivas que deveriam ser utilizadas pelos órgãos fazendários para possibilitar a cobrança fiscal.

Assim, esses três tópicos: tempo para iniciar a cobrança; garantia do crédito tributário; e as medidas coercitivas, serão fundamentais para entender os principais problemas enfrentados atualmente pela cobrança administrativa na RFB. Outrossim, esses tópicos serão complementados com informações de organismos internacionais, dados estatísticos concernentes ao tema e comentários sobre procedimentos administrativos inerente à cobrança fiscal entre outros.

Por consequência, ficará evidente que a cobrança precisará ser analisada de forma contextual, porquanto a sua eficiência depende sobremaneira de fatores externos à sua

² PGFN. **Institucional**, 2018. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional>>. Acesso em: 26 de junho de 2019

³ RFB. **Institucional**, 2019. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional>>. Acesso em: 26 de junho de 2019

execução. Essa é a justificativa central para estudar o tema sob esse prisma. De nada adianta exigir um tributo de uma empresa que já encerrou as suas atividades e não possui bens para adimplir a dívida. Essa talvez seja a situação mais comum em que se encontram as dívidas tributárias em cobrança na RFB e PGFN.

Voltando à organização do trabalho, no início será apresentado o tema – Cobrança Administrativa Fiscal – de forma geral para melhor compreensão do escopo deste estudo. Na sequência, serão analisados as medidas coercitivas que a Fazenda Pública deveria utilizar para proceder a cobrança dos tributos. Nessa ótica será possível comparar modelos de cobranças coercitivas em outros países.

Em seguida será verificado que o tempo entre o fato gerador do tributo e início do procedimento da cobrança se consubstancia no principal fator de eficácia da cobrança. Por esse motivo serão percorridas algumas etapas relevantes pelos quais o tributo necessita tramitar hoje em dia antes de se tornar exigível legalmente.

Não menos importante, a questão sobre a Garantia do Crédito Tributário será tratada na parte final do trabalho, demonstrando as fragilidades dos mecanismos atuais de proteção ao crédito tributário frente à inadimplência recorrente e à insolvência de muitas empresas. Diante disso será abordado o ato da penhora administrativa, normalmente utilizada em vários países para tutelar de forma eficaz o crédito fiscal.

Por conseguinte, tanto o tema como os três tópicos (medidas coercitivas, tempo para iniciar a cobrança e garantia do crédito tributário), serão explorados e desenvolvidos com base em repositórios de artigos científicos, literatura especializada, legislação tributária, informações estatísticas, procedimentos administrativos de cobrança, dados confrontados com outras Administrações Tributárias entre outros. Ao comparar a cobrança administrativa fiscal realizada no Brasil com a de outros países, busca-se apresentar perspectivas internacionais sobre a mesma matéria, possibilitando analisar o presente tema sob outro ponto de vista. Nesse sentido será possível contrastar questões consideradas inconcebíveis e impraticáveis no Brasil por boa parte da sociedade, mas que são comumente aplicadas e consideradas pacificadas em outros países.

1.1. NOTAS SOBRE O REFERENCIAL TEÓRICO

Apesar de não ter encontrado materiais específicos sobre cobrança administrativa fiscal na internet, foi possível localizar vários dados estatísticos que interferem no fluxo do processo de cobrança. Cita-se como exemplo os dados sobre os o contencioso administrativo e

judicial, a compensação, o montante do crédito tributário em cobrança administrativa e judicial, entre outros. Esses dados serão estudados no tópico “Tempo para iniciar a cobrança administrativa” e contribuirão muito para o desenvolvimento do trabalho.

Em relação ao tópico “Garantia do crédito tributário” foram localizados diversos artigos científicos específicos em componentes do tema como arrolamento de bens e penhora administrativa. Logo, assim como o assunto “Tempo para iniciar a cobrança administrativa” encontrou-se informações relevantes e segmentadas do assunto e que precisarão ser organizadas para a construção do trabalho. Entretanto percebe-se que tais obras têm em enfoque eminentemente jurídico cujo propósito é a atuação do advogado em uma ação de execução judicial.

Agora sobre o tema “Medidas coercitivas”, as poucas obras encontradas apresentavam uma atenção voltada para a aplicabilidade das medidas atípicas em execuções pecuniárias. Como o escopo desse trabalho é voltado à seara tributária e atualmente não existem medidas coercitivas delegadas à Fazenda Pública, buscou-se materiais em organismos internacionais relacionados à matéria. Nesse ponto, foram localizados materiais referentes à conferência técnica de administrações tributárias internacionais e dados sobre resultados e modelos de cobranças administrativas de outros países. Tais conteúdos contribuíram muito para o desenvolvimento e a produção deste material.

De todo modo, apesar deste trabalho ter um enfoque amplo e contextual sobre a cobrança administrativa fiscal, tais fontes de pesquisa serão imprescindíveis para conectar os pontos mais relevantes do estudo e conceituá-los para maior clareza e compreensão da matéria. Conteúdos sobre contencioso administrativo, processo administrativo fiscal, parcelamento, compensação, arrolamento de bens, medida cautelar fiscal, execução fiscal entre outros serão estudados nessas literaturas versadas.

Cabe acrescentar que alguns autores de renome e de notório conhecimento jurídico serão necessários para o entendimento da legislação abordada neste estudo. Entre eles citam-se os seguintes: Luciano Amaro, Roque Antônio Carrazza, Hugo de Brito Machado, Leandro Paulsen, Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra, Kiyoshi Harada entre outros. Entende-se que as referências bibliográficas supracitadas permitirão um estudo detalhado sobre os principais pontos da pesquisa e assim possibilitará um melhor encadeamento das temáticas deste trabalho.

Vale dizer que não foram encontradas obras especializadas sobre o tema principal deste trabalho “Cobrança Administrativa Fiscal”. Desse modo, o conteúdo será construído com base em artigos ou estudos sobre os temas correlatos, assim como analisando fatores internos e externos importantes para a conjuntura da cobrança. Já em relação aos tópicos “Tempo para

iniciar a cobrança administrativa”, “Garantia do crédito tributário” e “Medidas coercitivas” foram localizados alguns materiais jurídicos relevantes que versam sobre fragmentos dos temas supracitados, mas desprendidos do tema principal – Cobrança Administrativa Fiscal. Contudo, ainda assim, serão importantes para a conceituação dos instrumentos administrativos fiscais e também para maior compreensão do presente estudo.

1.2. JUSTIFICATIVA

Por vezes, os assuntos correlatos à cobrança administrativa são estudados de forma esparsa pela literatura especializada e sempre com o enfoque na judicialização da atividade. Cita-se como exemplo o contencioso administrativo, processo administrativo fiscal, parcelamento, medida cautelar fiscal, execução fiscal etc. Não existe uma análise integrada e ampla do procedimento de cobrança ou mesmo do modelo ideal a ser adotado no Brasil, considerando o interesse público como um todo. O debate sobre um ou outro aspecto correlato da arrecadação frequentemente se encaminha para a seara jurídica, prejudicando assim as discussões construtivas sobre o que seria o formato ideal de cobrança dentro do órgão fazendário federal.

Nesse sentido mudanças em algumas questões independentes, mas associados à arrecadação provocam grande impacto no processo de recuperação de créditos tributários. Logo uma maior complexidade ou tempo para desenvolver determinada atividade adjacente à cobrança, uma menor proteção ao crédito tributário ou mesmo a quase inexistência de instrumentos administrativos que permitam à Receita Federal do Brasil recuperar o crédito tributário devido repercutem imediatamente e efetivamente nos resultados da arrecadação.

O fator tempo, assunto que será abordado no primeiro tópico do trabalho, consubstancia no principal problema da cobrança administrativa atual. Exigir um tributo de um contribuinte após anos ou décadas do seu vencimento enfraquece demasiadamente todo o processo de recuperação da dívida. À vista disso, presencia-se cada vez mais um aumento significativo do montante dos créditos tributários em cobrança na RFB e PGFN.

Além do problema da demora na cobrança, o crédito tributário tem sofrido gradativamente com uma maior fragilidade na sua tutela. Instrumento administrativo atual como o arrolamento de bens não tem surtido o efeito desejado para garantir o crédito tributário. Tal vulnerabilidade incentiva o mal contribuinte a evitar o pagamento do tributo de forma contumaz, acumulando o montante da dívida até se tornar incobrável administrativamente ou judicialmente.

Não obstante a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional – CTN) estabeleça as garantias ao crédito tributário nos artigos 183 a 185-A, muitas vezes tais proteções se mostram ineficazes em virtude da distância temporal com o fato gerador do tributo. Infelizmente quando se tentam buscar os bens, direitos ou os recursos financeiros dos devedores contumazes a maior parte deles já se encontram insolventes ou impossibilitados de se encontrar.

Seria importante que nesse cenário adverso para a cobrança administrativa fiscal a Administração Tributária possuísse algumas medidas persuasivas e coercitivas eficazes para recuperação do crédito tributário, entretanto o que temos presenciado é o oposto. Enquanto as empresas privadas possuem um arsenal de medidas convincentes para recuperar a dívida e imediatamente estancá-la (suspensão do limite de crédito, referências comerciais, protesto do título em cartório, inscrição em órgãos de proteção ao crédito etc) a Receita Federal do Brasil, responsável pela etapa inicial da cobrança, acaba dispondo basicamente da restrição à Certidão Negativa de Débitos Tributários – CND para o contribuinte inadimplente.

Isto posto, se deduz em linhas gerais que a cobrança administrativa fiscal no Brasil vem enfrentando um cenário totalmente desfavorável e adverso nos dias atuais. Muitos obstáculos precisam ser superados paulatinamente para que se reestabeleça a efetividade da cobrança administrativa no Brasil. Muitos entraves necessitam de alteração legislativa, estudos e fundamentação legal para serem debelados, já outros podem ser analisados e solucionados na esfera administrativa, contudo em todos os casos se faz necessário e interessante que se fomente o debate, o estudo ou mesmo a produção de materiais científicos e acadêmicos sobre o tema.

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. Geral

O presente estudo tem como objetivo geral demonstrar estruturalmente os principais problemas enfrentados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ao efetuar cobrança administrativa de tributos federais atualmente e apresentar possíveis soluções para melhorar o procedimento.

1.3.2. Específicos

Analisar contextualmente a Cobrança Administrativa Fiscal, considerando aspectos relativos à política de governança da administração pública federal direta (Decreto nº 9.203, de

22 de novembro de 2017) e às diretrizes do princípio constitucional da eficiência (Artigo nº 37 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988⁴).

Demonstrar a elevada importância de um tema muito pouco pesquisado e debatido na sociedade brasileira, por meio de um material acadêmico simples e objetivo. Como consequência dessa valorização, possibilitar um maior estudo e aprofundamento da matéria com intuito de proporcionar ações concretas e adequadas para a cobrança administrativa fiscal.

Apresentar características e informações de aspectos relevantes e adjacentes à Cobrança Administrativa como “Tempo para iniciar a cobrança administrativa”, “Garantia do crédito tributário” e “Medidas coercitivas” que refletem negativamente na efetividade e eficiência do procedimento ora estudado, bem como indicar possíveis soluções para cada tópico.

1.4. METODOLOGIA

Além da pesquisa teórica descrita no item 1.1 (Notas sobre o referencial teórico), a metodologia do presente trabalho está pautada fundamentalmente em utilizar as pesquisas exploratória, descritiva e explicativa.

Inicialmente foi utilizada a pesquisa teórica de forma a reunir os autores, estudiosos e obras voltados a aprofundar o conhecimento em relação ao tema deste trabalho. Tendo em vista a dificuldade em encontrar livros especializados em Cobrança Administrativa Fiscal, pesquisou-se temas interligados e intrinsecamente vinculados à cobrança. Como consequência foram localizadas obras jurídicas de autores renomados no assunto. Entretanto o conteúdo dessas obras possuem uma perspectiva intimamente jurídica, desguarnecendo o componente da eficácia da cobrança, objeto deste estudo.

Empregou-se a pesquisa exploratória logo após a pesquisa teórica com o propósito de familiarizar-se com o tema principal e por conseguinte com os aspectos relacionados. Essa etapa consistiu em um estudo concomitante entre a teoria e os casos concretos, viabilizando uma melhor compreensão do assunto por meio da análise sistêmica do problema. Ademais, permitiu estabelecer uma linha de estudo da matéria, direcionando a investigação para aspectos mais relevantes do trabalho. Assim, foram encontrados materiais sobre a Execução Fiscal Administrativa, Contencioso Administrativo Fiscal, Administrações Tributárias Internacionais, legislações pertinentes ao trabalho entre outros.

⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 junho 2019.

Já a pesquisa descritiva foi importante para avaliar a amplitude do estudo e as questões mais relevantes para o seu desenvolvimento. Desse modo foram obtidos dados estatísticos sobre o montante do crédito tributário federal em cobrança na RFB e PGFN, números sobre processos administrativos fiscais, volume do parcelamento etc. Tais informações quantitativas possibilitaram estabelecer um escopo mais definido e preciso para o trabalho.

Por fim, a pesquisa explicativa permitiu a identificação dos principais fatores responsáveis pela eficácia da cobrança fiscal. Nesse sentido, vale dizer que o estudo comparado de outras Administrações Tributárias Internacionais, nesta fase, permitiu investigar as possíveis soluções para a cobrança administrativa fiscal brasileira.

Após aplicar a metodologia supracitada foram agrupadas as informações mais importantes das pesquisas para elaboração final deste trabalho.

2. COBRANÇA FISCAL NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1. ASPECTOS INICIAIS

Primeiramente se faz necessário apresentar o significado do termo Cobrança Administrativa Fiscal para facilitar a compreensão do conteúdo deste trabalho. Segundo o Dicionário Houaiss, a cobrança é o ato ou efeito de cobrar, receber, arrecadar e coletar quaisquer dívidas. Já a palavra “administrativa”, nos remete ao ato administrativo, conceituado por Hely Lopes Meirelles como toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria. Por fim o vocábulo “fiscal” que na presente acepção deriva-se de “fisco”, significa, segundo o Houaiss, em um “conjunto de órgãos públicos responsável pela determinação e arrecadação de impostos, taxas etc.; fazenda”.

Desse modo, em resumo, conceitua-se Cobrança Administrativa Fiscal como todo ato de cobrar e receber dívidas praticado por um órgão da administração pública responsável pela determinação e arrecadação de tributos. Em outras palavras, pode-se dizer que quaisquer ações realizadas pela administração tributária, sem a participação do Poder Judiciário, com o objetivo de exigir e recolher os tributos devidos dos contribuintes ao ente federativo compõem a Cobrança Administrativa Fiscal.

Cabe também ressaltar o conceito de “tributo” empregado na definição acima, lavrada nos artigos 3º e 5º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

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

(...)

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Percebe-se que o presente tema é extremamente vasto, pois são milhares de atos, ações e manifestações efetuados dentro da Fazenda Pública com o propósito de cobrar e arrecadar os tributos dos contribuintes. Contudo, como já mencionado, no Brasil a cobrança dos tributos com os meios e os recursos legais adequados para esse fim se realiza por meio da Execução Fiscal, exclusivamente, no âmbito do Poder Judiciário.

Em vista disso, a cobrança administrativa fiscal em nosso país acaba se tornando deveras limitada, carente de mecanismos compulsórios para recuperar o tributo não pago pelo contribuinte. O poder coercitivo para reaver uma dívida tributária está adstrito ao Judiciário e se processa dentro de uma ação de execução fiscal. Possivelmente, por causa desse quadro restrito, o tema cobrança administrativa acaba não despertando tanto interesse dos estudiosos do Direito ou mesmo da Administração Pública. Como já dito anteriormente, talvez fosse o caso da própria Fazenda Pública direcionar estudos técnicos e pesquisas científicas no tema com o objetivo de embasar eventuais alterações legislativas tributárias e defendê-las em fóruns especializados.

Não obstante o Brasil cobrar os tributos por meio de procedimento majoritariamente judicial, em que o trâmite se desenvolve basicamente no âmbito do judiciário, a grande maioria dos países utilizam um procedimento predominantemente administrativo, ou seja, todos os atos necessários para realizar a cobrança fiscal, do início até o fim, são realizados por funcionários da própria Administração Tributária, sem a necessidade de intervenção de autoridades judiciárias. O fato de eventualmente ser possível aplicar medidas cautelares, penhora ou expropriação de bens na esfera administrativa não afasta a tutela judicial caso o contribuinte se sinta lesado.

Por este motivo em alguns países o instituto da execução fiscal, compreendido no Brasil como uma demanda exclusivamente judicial, acaba se tornando um componente ou melhor uma das fases da cobrança administrativa fiscal. Assim há circunstâncias em que as 2 (duas) denominações, Cobrança Administrativa Fiscal e Execução Fiscal, com atribuições e providências bem definidas e separadas aqui no Brasil, acabam tendo seus procedimentos e

instrumentos coercitivos praticamente mesclados em países como Estados Unidos, França e Espanha, por exemplo, pois a cobrança dos créditos fiscais se inicia e se conclui tão somente no âmbito administrativo.

Destaque-se que alguns exemplos internacionais de cobrança administrativa fiscal tiveram influência no conteúdo e no direcionamento deste trabalho. A técnica de se comparar modelos de diversos países permitiu contrastar procedimentos e medidas empregadas pelas Fazendas Públicas para alcançar o objetivo comum e fundamental de toda a Administração Tributária de um Estado: Arrecadar e cobrar os créditos fiscais devidos.

Para uma melhor compreensão sobre o assunto, é importante salientar que na Conferência Técnica do CIAT⁵ - Centro Interamericano de Administrações Tributárias – sobre “Cobrança Administrativa como mecanismo efetivo de incremento de arrecadação” ocorrido em 2011, em Portugal, observou-se que as apresentações dos países estavam divididas em Cobrança Persuasiva e Coercitiva. Logo, transcreve-se abaixo trechos do significado dessas 2 (duas) palavras conforme constam no Dicionário Houaiss:

PERSUADIR – levar alguém a acreditar, a aceitar sobre algo; convencer alguém da necessidade ou conveniência; induzir; levar alguém a mudar de atitude; fazer alguém ter certeza a respeito de algo; conduzir a uma solução ou situação convincente, satisfatória;
COERÇÃO – ato ou efeito de reprimir; força exercida pelo Estado para fazer valer o direito; Coibir;
(HOUAISS, Antônio. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro, Ed. Objetiva, 2009) (grifos nossos)

Nesse sentido, a cobrança persuasiva procura lembrar, dar conhecimento sobre a dívida ao respectivo contribuinte e conseqüentemente tentar convencê-lo a pagar, fazer com que o inadimplente tenha certeza que precisa mudar de atitude e regularizar a sua situação fiscal perante a Fazenda Pública. Em princípio, as ações relacionadas a esta etapa são: envio de carta cobrança com informações sobre a dívida; contato pessoal ou telefônico com o inadimplente; e pesquisa de bens do devedor e de benefícios fiscais concedidos.

Já na cobrança coercitiva, a Administração Tributária coíbe, força, obriga o inadimplente a pagar a dívida tributária, com base no princípio da autotutela⁶, que lhe permite

⁵ CIAT. Conferência Técnica do CIAT - Centro Interamericano de Administrações Tributárias – sobre “Cobrança Administrativa como mecanismo efetivo de incremento de arrecadação”, 2011. Disponível em: <https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2011/Espanol/ebook-Portugal_2011.pdf>. Acesso em: 28 de junho de 2019

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 473. “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”. Sessão Plenária de 03 de dezembro de 1969. DJ de 10-12-1969, p.5929. Disponível em:

controlar seus próprios atos, anular os ilegais e revogar os inoportunos. Essa abordagem coercitiva só deve ser aplicada após a ineficácia da cobrança persuasiva. Em geral, as ações que compõem essa etapa são: aplicação de medidas cautelares, apreensão e penhora de bens e direitos, bloqueio de recursos financeiros e expropriação de bens.

Sob essa perspectiva e com base no formato de cobrança e no poder coercitivo que cada país confere à sua Administração Tributária pode-se dizer que a exigência do tributo se realiza mediante⁷ (Classificação de Mantilla, Ana Dolores – CIAT):

I – Procedimento puramente administrativo: a Fazenda Pública por meio de sua respectiva equipe realiza todos os procedimentos para a recuperação do crédito tributário, desde a primeira comunicação de atraso de pagamento até a conclusão da expropriação dos bens do devedor. Países que adotam este procedimento: Estados Unidos, França, Espanha, Portugal, México, Colômbia, Equador, Peru, Bolívia etc.

II – Procedimento misto: a Administração Tributária pode garantir e proteger o crédito tributário determinando a penhora de bens em órgãos de registro de imóveis, veículos, aeronaves, embarcações; de valores monetários em instituições financeiras; e de direitos como patentes, heranças etc. Entretanto a expropriação definitiva depende do Poder Judiciário. Utilizam esse modelo: Argentina, Chile e Nicarágua.

III – Procedimento exclusivamente judicial. Quando toda a atuação necessária para cobrar efetivamente uma dívida tributária depende de tramitação na esfera judiciária. Esse é o caso do Brasil, Venezuela e Guatemala.

Não obstante o Brasil adotar um formato de cobrança baseado em um procedimento exclusivamente judicial, há uma tendência mundial para um modelo de cobrança cada vez mais administrativo, em virtude da tramitação mais célere e de menores custos para o Estado e para a sociedade. Nesse sentido, no decorrer do trabalho chegar-se-á a conclusão de que Brasil deveria se encaminhar para um modelo misto de cobrança.

Certamente, os países adeptos do procedimento puramente administrativo para a cobrança entenderam que os atos necessários para a Administração Tributária exigir um tributo estabelecido em lei, imprescindível para o financiamento das políticas públicas do Estado, se

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=473.NUME.S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 20 junho 2019.

NAO

⁷ MANTILLA, A. D. **Curso sobre Cobranças Administrativas nas Administrações Tributárias**.CIAT, Panamá, 02 junho 2019. 39.

revestem de atributos intrinsecamente administrativos e por isso devem ser executados por ela própria. O Poder Judiciário, nesse sentido, se manifestaria apenas em caso de alguma ilegalidade ou abuso por parte Fazenda Pública, concentrando em sua função primordial e essencial de resolver prováveis conflitos entre as partes.

Ao realizar a cobrança fiscal essencialmente no plano administrativo, tais países indiretamente simplificaram a arrecadação dos tributos, conferindo maior celeridade e conseqüentemente melhorando a efetividade na cobrança. Procedimentos administrativos em geral possuem menos formalidades em relação aos procedimentos judiciais, agilizando assim a exigência e o recolhimento das dívidas fiscais. Logo o fator tempo, assunto que será tratado em tópico específico neste trabalho, em nossa opinião, possui impacto determinante no sucesso ou insucesso da cobrança dos tributos de um ente público.

Uma das maiores justificativas suscitadas pelos que defendem a adoção de uma cobrança preponderantemente administrativa no Brasil é de que a Administração Pública deve obedecer aos princípios da legalidade, da imperatividade e da auto-executoriedade, logo seus atos se revestem da presunção de legitimidade, possibilitando que ela própria, na supremacia do interesse público, pratique ações com efeitos imediatos, independentemente de ordem judicial. Tal argumento se compatibiliza plenamente com as garantias constitucionais do direito de petição, da inafastabilidade da jurisdição e da ampla defesa, previstos no artigo 5º, incisos XXXIV, XXXV e LV da Constituição Federal – CF⁸.

Por outro lado, os que defendem que a cobrança deva ser realizada majoritariamente na esfera judicial alegam que apenas um juiz poderia expropriar um bem de forma imparcial. A Administração Tributária, por ser parte interessada, poderia “fazer justiça com as próprias mãos”. Tais argumentos se baseiam no artigo 5º, incisos XXXV e LIV da CF, que preveem a garantia à apreciação do Poder Judiciário de possível lesão ou ameaça a direito e que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

A alegação baseada no primeiro inciso (inafastabilidade da jurisdição), não se sustenta em nossa opinião, pois a tutela jurisdicional poderia ser evocada em caso de lesão ou ameaça de direito. O fato de eventualmente a Fazenda Pública desprover um bem de um contribuinte por causa de uma dívida tributária não impede que este demande o judiciário para julgar a expropriação de seus bens no caso concreto.

Quanto ao segundo inciso, os defensores da cobrança exclusivamente judiciária sustentam de que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal e por isso

⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 junho 2019.

apenas após a decisão em um processo judicial alguém poderia ter seus bens expropriados. Discorda-se de tal interpretação, pois o termo “processo legal” previsto constitucionalmente no inciso LIV, artigo 5º da CF não abrange apenas o processo judicial, mas também os processos estabelecidos em lei que assegurem o contraditório e ampla defesa, como o processo administrativo federal (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999), processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972) e o processo administrativo disciplinar (Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990). A própria Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso LV determina que “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;”.

Não obstante as opiniões a favor ou contra a cobrança administrativa fiscal, a adoção de um modelo predominantemente judicial, como o Brasil, Costa Rica e El Salvador – ou administrativo, como maior parte dos Estados, depende fundamentalmente da cultura de um país e de qual política de Estado será adotado para suprir as necessidades públicas de toda sociedade.

Deve-se lembrar que um processo judicial gera um grande custo para a sociedade, pois quanto maior a demanda, maior será a necessidade de juízes, oficiais de justiça e servidores para se ocuparem com a administração dos litígios. Além disso ainda existem os gastos referentes às despesas de instalações físicas de tribunais, honorários advocatícios, custas judiciais e sobretudo o dispêndio de tempo para acompanhar o processo.

Assevere-se que o Brasil tem um dos maiores contingentes de advogados per capita do mundo. Conforme a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB atualmente existem 1.147.397⁹ (um milhão, cento e quarenta e sete mil, trezentos e noventa e sete) advogados no país e segundo projeções do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) o país conta com 208¹⁰ (duzentos e oito) milhões de habitantes no mesmo período, ou seja, 1 (um) advogado para cada 181 (cento e oitenta e um) habitantes.

Por outro lado, a despesa relacionado a um processo administrativo de cobrança, apesar de também demandar recursos públicos, acaba sendo muito menor do que seu congênere judicial. A resolução de um litígio administrativo não necessita de um oficial de justiça para cientificar as partes, da representação de um advogado para se manifestar nos autos, de custos ou taxas para tramitar o processo entre outros. Além disso, por necessitar de menos

⁹ OAB. **Institucional / Quadro de Advogados.** Disponível em: <<https://www.oab.org.br/institucionalconselhofederal/quadroadvogados>>. Acesso em: 13 julho 2019.

¹⁰ IBGE. **Estatísticas Sociais - Projeção da População,** 2019. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9109-projecao-dapopulacao?=&t=resultados>>. Acesso em: 13 julho 2019.

formalidades em relação ao processo judicial, o processo administrativo acaba sendo mais rápido e célere.

2.2. COBRANÇA ADMINISTRATIVA NA RECEITA FEDERAL

Como mencionado no tópico anterior, o CIAT - Centro Interamericano de Administrações Tributárias, classificou o Brasil em um modelo de cobrança exclusivamente judicial, em que todos os procedimentos necessários para efetivamente exigir um crédito tributário de um contribuinte dependem da intervenção do Poder Judiciário. Nesse sentido, ao reconhecer essa classificação, a priori, não haveria conteúdo relevante a ser tratado neste tópico.

Essa classificação, de certo modo marcante, pode gerar questionamentos sobre os motivos pelos quais um organismo internacional que possui uma visão favorecida de inúmeras Administrações Tributárias categorizou o Brasil dessa forma. Possivelmente os que discordam dessa classificação poderiam imaginar que possivelmente o CIAT se equivocou por não conhecer profundamente a cobrança no Brasil, já outros poderiam concordar com ressalvas ou não. A questão mais importante nesse episódio, ao nosso ver, não diz respeito à categorização precisa da nossa cobrança, mas sim a descoberta de modelos mais eficientes de recuperação de crédito fiscal em outros países.

Antes de mais nada¹¹, o CIAT é um organismo público internacional, fundado em 1967, que incentiva a cooperação e o intercâmbio de experiências entre as administrações tributárias de 42 países membros. Além disso, almeja se tornar um centro de referência nas melhores práticas da administração fiscal, prestando serviços de assistência técnica, estudos e formação para fortalecer as administrações tributárias internacionais.

Ainda em relação aos critérios de classificação dos modelos de cobrança do CIAT, o que se pode afirmar é que o CIAT avalia cada país membro conforme o grau de executoriedade e autonomia atribuída a sua respectiva Administração Tributária. O Brasil por não permitir que a Fazenda Pública empregue medidas coercitivas para exigir as dívidas tributárias com os meios e recursos necessários foi classificado como adepto ao “Procedimento exclusivamente judicial”. Assim, países que delegam medidas coercitivas para a Fazenda Pública, como penhora e medidas cautelares, por exemplo, mas não permitem a expropriação de bens e direitos são classificados como “mistos”. Por fim, os Estados em que a competência

¹¹ CIAT. **Centro Interamericano de Administraciones Tributárias**, 2019. Disponível em: <<https://www.ciat.org/>>. Acesso em: 27 junho 2019.

para conduzir todo o processo de cobrança é da Administração Tributária é considerado “puramente administrativo”.

Muito embora o modelo de cobrança brasileiro encaminhe todos os procedimentos coercitivos para a esfera judicial, não se pode afirmar como verídico a inexistência da atuação da cobrança administrativa no âmbito da Receita Federal do Brasil – RFB. A cobrança administrativa fiscal engloba todos os atos e quaisquer ações realizadas pela Fazenda Pública, sem a participação do Poder Judiciário, com a finalidade de arrecadar os tributos devidos pelos contribuintes. Assim são milhares de providências e manifestações efetuados dentro da RFB com o propósito de realizar essa atividade administrativa.

Nesse contexto, conclui-se que existe a cobrança administrativa sendo realizada na RFB, no entanto sem a possibilidade de utilizar medidas coercitivas importantes para recuperar efetivamente os créditos fiscais. Como consequência a cobrança realizada pela RFB acaba se tornando extremamente limitada e prejudicada, pois faltam instrumentos legais para obrigar um contribuinte a quitar uma dívida tributária.

2.3. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB

A Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB¹² é principal órgão da Administração Tributária Federal, integrante do Ministério da Economia (Antigo Ministério da Fazenda), responsável por administrar os tributos de competência da União e por cobrá-los administrativamente. Ademais, subsidia o Poder Executivo na formulação da política tributária, prevenção da sonegação fiscal e participa de atividades de inteligência relacionadas ao combate à corrupção e à lavagem de dinheiro.

Deve-se frisar que arrecadar os tributos federais é a finalidade central da Receita Federal do Brasil. Em vista disso a RFB monitora e acompanha os maiores contribuintes para evitar evasão fiscal, fiscaliza empresas e cidadãos para impedir a sonegação fiscal, controla a entrega das declarações fiscais obrigatórias, controla os pagamentos e por fim efetua a cobrança administrativa dos créditos tributários.

Em primeiro lugar, a RFB tem conhecimento sobre os valores dos tributos a serem pagos para a União por meio de declarações fiscais em que o próprio contribuinte declara. Além disso, os lançamentos de auto de infração e de multas, lavrados por auditor-fiscal, são

¹² RFB. **Institucional**, 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional> Acesso em: 27 de junho de 2019

cadastrados nos controles de cobrança. Já os pagamentos são realizados pela rede bancária e alimentam automaticamente os bancos de dados da RFB. Desse modo, após o processamento dos dados, são identificados os tributos não pagos e seus respectivos devedores.

Assim que são identificados os devedores, estes ficam impedidos de obter a Certidão Negativa de Débitos – CND, ou Certidão Positiva com efeitos de Negativa – CPEN; são inscritos no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin); e podem sofrer os efeitos das medidas persuasivas aplicadas pela equipe de cobrança administrativa da RFB.

2.4. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS (CND)

A Certidão Negativa de Débitos (CND) é um documento emitido diretamente pelo contribuinte no sítio da RFB cuja finalidade é atestar a sua regularidade fiscal perante a Fazenda Pública. A conceituação legal deste documento está disciplinada no caput¹³ do artigo 205 do CTN.

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Nesse sentido, quando não houver débitos fiscais exigíveis em nome do solicitante, basta que o mesmo emita a sua certidão diretamente do sítio da RFB. Por outro lado, se existirem débitos não vencidos ou que estejam com a sua exigibilidade suspensa – recurso administrativo, parcelamento, decisão judicial, dívida garantida por penhora – será expedida a Certidão Positiva com efeitos de Negativa - CPEN. Este documento possui efeitos análogos ao da CND em virtude da previsão expressa contida no artigo 206 do CTN.

Cabe acrescentar que na impossibilidade de se emitir a certidão no sítio da RFB, o interessado poderá requerer o documento em uma repartição fiscal, sendo que esta terá o prazo de 10 dias para fornecê-la (§ único, artigo 205 do CTN). A certidão emitida poderá ser a CND, CPEN ou a “Certidão Positiva”, que atesta a existência de débitos não quitados do contribuinte.

Saliente-se que o primeiro reflexo sentido por um contribuinte inadimplente é a impossibilidade de se obter a Certidão Negativa de Débitos – CND, ou a Certidão Positiva com

¹³ Significa “Cabeça”. Parte principal do artigo.

efeitos de Negativa – CPEN dos órgãos fazendários. Trata-se de documentos obrigatórios para realizar negócios com órgãos públicos (vender bens, prestar serviços, obter empréstimos, obter benefícios fiscais) e regularizar espólios¹⁴.

Cita-se, como exemplo, a exigência da certidão contida no artigo 27¹⁵, IV da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, e no artigo 60¹⁶ da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, que estabelece a regularidade fiscal como requisito para concessão de benefícios fiscais.

Art. 27. Para a **habilitação nas licitações**¹⁷ exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a:

[...]

IV – **regularidade fiscal** e trabalhista; (**grifos nossos**)

Art. 60. A **concessão** ou reconhecimento de **qualquer incentivo ou benefício fiscal**, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica **condicionada à comprovação** pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, **da quitação de tributos e contribuições federais**. (**grifos nossos**)

Não obstante essa importante finalidade da CND (impedir que um contribuinte que não pague tributos realize negócios com o Estado), existem características inerentes à CND que fragilizam esse propósito. Quanto às fragilidades da CND/CPEN, podemos citar o seu prazo de validade de 180 dias, praticamente 6 meses, e sua finalidade restrita, isto é, impede apenas temporariamente um devedor de realizar negócios com o Estado.

Certamente apenas uma parte dos contribuintes estabelecem uma relação comercial com o Estado e necessitam da CND. Outros se precisarem pontualmente de uma certidão poderão pagar apenas a primeira parcela de um parcelamento e já obter uma CPEN. Cabe acrescentar também que as empresas que possuem vários negócios com o Estado, muitas vezes, possuem um estabelecimento distinto daquele habitual para possibilitar a manutenção da CND apenas naquela com negócios com o Estado.

¹⁴ Considera-se espólio o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida

¹⁵ BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Institui normas para licitações e contratos da Administração Pública**, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm>. Acesso em: 06 julho 2019.

¹⁶ BRASIL. Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995. **Estabelece a regularidade fiscal como requisito para concessão de benefícios fiscais**, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9069.htm>. Acesso em: 06 julho 2019.

¹⁷ **Conceito de Licitação**. “procedimento administrativo pelo qual uma pessoa governamental, pretendendo alienar, adquirir ou locar bens, realizar obras ou serviços, outorgar concessões, permissões de obra, serviço ou de uso exclusivo de bem público, segundo condições por ela estipuladas previamente, convoca interessados na apresentação de propostas, a fim de selecionar a que se revele mais conveniente em função de parâmetros antecipadamente estabelecidos e divulgados”. MELLO, C. A. B. D. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009. p.519.

Em relação à regularização do espólio - procedimento realizado por meio de um inventário em que os bens do falecido são divididos entre todos os herdeiros e sucessores – a CND se faz necessária para registrar a transferência dos bens nos órgãos de registros públicos. Todavia, se o cidadão estiver vivo quando for realizar essa operação não será necessária a CND. Como se pode observar, mais um caso de aplicação restrita da CND, pois apenas em caso de falecimento será necessário o documento para transferir os bens.

Entretanto, a CND sofreu um grande golpe com o julgamento da ADIN 394¹⁸ (Ação Direta de Inconstitucionalidade), cujo resultado reconheceu a inconstitucionalidade da sua exigência em transferências de bens imóveis. Em virtude dessa decisão os Cartórios de Registro de Imóveis não podem mais condicionar a apresentação da CND ou CPEN para averbar as transações imobiliárias.

A esse respeito, a Corte Suprema entendeu que tal exigência afrontava o direito ao exercício de atividades econômicas lícitas e violava o devido processo legal, pois ignorava o direito do contribuinte em rever em âmbito judicial ou administrativo a validade dos créditos tributários. Assim, considerando essa ADIN, restou como função principal à CND apenas impedir que o sujeito passivo com débitos fiscais possa manter contratos, concessões, financiamento e benefícios fiscais com o Estado.

2.5. MEDIDAS PERSUASIVAS APLICÁVEIS PELA RFB

Antes de mais nada, a palavra “medidas” significa providências, ações, atitudes ou diligências, enquanto a palavra “persuadir” quer dizer convencer, induzir ou instigar. Nesse sentido, a locução “medidas persuasivas” representam as providências administrativas que a RFB utiliza para induzir o sujeito passivo a mudar de atitude quanto ao não pagamento dos tributos.

Para uma melhor compreensão sobre o assunto, foram elaborados quatro quadros demonstrativos com as principais medidas persuasivas aplicáveis pela RFB atualmente. Esses

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 394. **Declara a inconstitucionalidade do artigo 1º, incisos I, III e IV, e §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.711/88, explicitando-se a revogação do inciso II do artigo 1º da referida lei pela Lei nº 8.666/93, no que concerne à regularidade fiscal.** Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 25 de setembro de 2008. DJ 20.03.2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=394&processo=394>>. Acesso em: 14 julho 2019.

quadros foram separados por tipos de repercussões sobre o contribuinte (administrativas, fiscais, patrimoniais e criminais).

Quadro 1 - Medidas Persuasivas – Repercussões Administrativas

REPERCUSSÃO ADMINISTRATIVA - AFETA O RELACIONAMENTO (NEGÓCIO) DO CONTRIBUINTE COM OS ÓRGÃOS PÚBLICOS		
	MEDIDA PERSUASIVA APLICÁVEL PELA COBRANÇA ADMINISTRATIVA	ATINGE QUAIS CONTRIBUINTE ?
1	Inclusão no Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal (Cadin)	Tem impacto apenas em cidadãos ou empresas que precisam fazer negócios com órgãos públicos (vender produtos e mercadorias, prestar serviços e obter empréstimos)
2	Exclusão de benefícios e/ou incentivos fiscais, relativos a tributos administrados pela RFB, inclusive os vinculados ao Comércio Exterior	Abrange exclusivamente aqueles que gozam de algum benefício ou incentivo fiscal federal
3	Representação à Administração Pública Estadual ou Municipal para fins de rescisão de contrato ou exclusão de benefício e/ou incentivos fiscais ou creditícios, na hipótese da existência de débitos relativos a tributos destinados à seguridade social	Compreende somente aqueles que tenham relacionamento contratual ou benefício fiscal com entes federativos Estaduais e Municipais, cumulado com existência de débitos da seguridade social
4	Comunicação às respectivas Agências Reguladoras para que seja revogada a autorização para o exercício da atividade, no caso de sujeito passivo detentor de Concessões e Permissões da Prestação de Serviços Públicos, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União	Atinge apenas aqueles que possuem Concessões e Permissões de Prestação de Serviços Públicos
5	Representação ao órgão competente da administração pública federal direta ou indireta, para fins de rescisão de contrato celebrado com o Poder Público, tendo em vista a ausência de regularidade fiscal para com a União	Atinge somente aqueles que possuem contratos continuados (ex. prestação de serviços)
6	Representação aos bancos públicos para fins de não liberação de créditos oriundos de fundos públicos, repasses e financiamentos, inclusive de parcelas de financiamentos ainda não liberadas.	Incide apenas naqueles que irão solicitar financiamentos em bancos públicos ou tenham parcelas ainda não liberadas.
7	Bloqueio do Fundo de Participação do Distrito Federal, do Estado ou do Município, de acordo com o disposto no inciso I do parágrafo único do art. 160 da Constituição Federal	Engloba todos os entes federados
8	Impedimento para recebimento das transferências voluntárias da União para outro ente da Federação	Interessa somente aos entes federados que necessitem de auxílio financeiro da União
9	Cancelamento da habilitação ao Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul) e da certificação ao Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado	Afeta unicamente aqueles contemplados com a Linha Azul e Operador Econômico Autorizado (Situações ocasionais)

Fonte: Concepção do autor com base no artigo 2º da IN RFB 1265/2015¹⁹

¹⁹ BRASIL. Portaria RFB nº 1265, de 03 de setembro de 2015. **Aprova procedimentos para a Cobrança Administrativa Especial** no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil Receita Federal, 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67560>>. Acesso em: 30 junho 2019.

Com base no quadro acima (Repercussões Administrativas), foram relacionados nove medidas persuasivas que impactam no relacionamento do contribuinte com o Estado. Nesse sentido, as empresas e as pessoas que possuam um vínculo constante com os órgãos públicos necessitam manter sempre em dia o pagamento dos tributos, evitando que: sejam excluídas de benefícios e regimes especiais; não recebam repasses, financiamentos e pagamentos de órgãos públicos; e não possam solicitar nenhum novo vínculo com o Estado. Cabe à RFB, por meio do setor de cobrança, comunicar os respectivos órgãos públicos contratantes para que sejam aplicadas as medidas imediatamente. Tal providência se revela indispensável para convencer o devedor a pagar o tributo devido, além de evitar que o devedor se beneficie por 6 meses, em função da validade da Certidão Negativa de Débitos.

No que tange ao CADIN²⁰, é importante salientar que, além da Fazenda Pública, qualquer órgão integrante da Administração Pública Federal Direta ou Indireta podem efetuar registros nesse cadastro.

O Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (**Cadin**) é um **banco de dados que contém os nomes de pessoas físicas e jurídicas com obrigações pecuniárias vencidas e não pagas para com órgãos e entidades da Administração Pública** Federal, direta e indireta.

A consulta é **obrigatória** nos seguintes casos:

- realização de **operações de crédito** que envolvam a **utilização de recursos públicos**;
- **concessão de incentivos fiscais** e financeiros;
- celebração de **convênios, acordos, ajustes ou contratos** que envolvam **desembolso**, a qualquer título, de **recursos públicos**, e respectivos aditamentos. (**grifos nossos**)

Como pode ser visto, a finalidade do CADIN é a mesma da CND, ou seja, de permitir que apenas pessoas ou empresas com regularidade fiscal possam realizar operações econômicas com a Administração Pública. A vantagem do CADIN é que a validade se restringe apenas ao dia consulta e pode ser realizada diretamente no sítio do Banco Central. Por outro lado, a desvantagem é que a inscrição do débito só pode ser realizada após 75 dias da notificação do devedor.

Na sequência são elencadas as medidas persuasivas que possuem repercussões fiscais nos contribuintes.

²⁰ BANCO CENTRAL. Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal - **Cadin**, 2019. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/cidadaniafinanceira/cadin>>. Acesso em: 28 junho 2019.

Quadro 2 – Medidas Persuasivas – Repercussões Fiscais

		REPERCUSSÃO FISCAL	
	COMO AFETA O DEVEDOR ?	MEDIDA PERSUASIVA APLICÁVEL PELA COBRANÇA ADMINISTRATIVA	ATINGE QUAIS CONTRIBUINTES ?
1	Aumento da carga fiscal	Exclusão da Pessoa Jurídica do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), por estar em débito com a União	Afeta somente as pessoas jurídicas que estiverem no regime do Simples Nacional
2	Exigência imediata de todos os débitos	Exclusão de parcelamentos especiais - Programa de Recuperação Fiscal (Refis), Parcelamento Especial (Paes), Parcelamento Excepcional (Paex), Programa de Modernização do Futebol Brasileiro (Profut), Programa Especial de Regularização Tributária (Pert)	Atinge apenas aqueles que possuem uns desses 5 (cinco) tipos de parcelamentos especiais
3	Exigência imediata de todos os débitos	Revogação de moratórias - Programa de Estímulo às Instituições de Ensino Superior (Proies), Programa de fortalecimento das entidades privadas filantrópicas e das entidades sem fins lucrativos que participam de forma complementar do Sistema Único de Saúde (Prosus)	Atinge apenas Instituições de Ensino Superior, Entidades filantrópicas participante do SUS, Entidades sem fins lucrativos participante do SUS que estejam em uma dessas 2 (duas) moratórias
4	Entraves no funcionamento da empresa	Declaração de inaptidão da pessoa jurídica caracterizada como “não localizada” pela não confirmação do recebimento de 2 (duas) ou mais correspondências enviadas	Afeta unicamente as pessoas jurídicas que não receberem as correspondências da RFB
5	Entraves pessoais diversos	Suspensão da inscrição no Cadastro da Pessoa Física (CPF), no caso de não recebimento das correspondências enviadas	Afeta unicamente as pessoas físicas que não receberem as correspondências da RFB
6	Entraves na comercialização	Cassação do registro especial a que estão obrigados os fabricantes e importadores de cigarros	Incide exclusivamente nos fabricantes e importadores de cigarros
7	Multas se distribuir lucros com débito fiscal	Aplicação de multa à empresa e a seus diretores, sócios, quotistas, acionistas na hipótese de distribuição de bônus e lucros enquanto a Pessoa Jurídica estiver em débito com a União.	São aplicadas multas apenas se forem distribuídos lucros e bônus no período em que a empresa estiver em dívida fiscal com a União
8	Multa de 50% sobre CSLL estimado não pago	Lançamento de ofício de multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal do tributo determinado sobre base de cálculo estimada, que deixou de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido	Incide somente nas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de lucro real que deixar de recolher a contribuição social sobre o lucro líquido sobre a base de cálculo estimada.
9	Objeto de Fiscalização	Inserção do sujeito passivo e, no caso de pessoa jurídica, dos respectivos sócios e responsáveis em programa especial de fiscalização	Forma de convencer o devedor a regularizar a sua dívida e assim evitar problemas futuros com a fiscalização
10	Responsabilização de Terceiros	Na hipótese de pessoa jurídica, os procedimentos da Cobrança Administrativa Especial deverão também ser aplicados aos sócios que responderem solidariamente pela dívida.	Aplicável exclusivamente nas situações específicas previstas no CTN

11	Encargo de 20% na dívida	Encaminhamento do débito para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), sobre o qual incidirá 20% (vinte por cento) de encargos sobre o montante total do débito, além dos demais acréscimos legais, bem como ajuizamento de execução fiscal, com penhora ou arresto de bens	Trata-se da próxima etapa da cobrança caso o devedor não chegue a um acordo com o setor de Cobrança Administrativa Persuasiva da RFB
----	--------------------------	--	--

Fonte: Concepção do autor com base no artigo 2º da IN RFB 1265/2015

Diferentemente das medidas persuasivas com reflexos administrativos, que tem a finalidade de impedir um relacionamento do Estado com o devedor de tributos, as que possuem repercussões fiscais têm um propósito de criar adversidades da Fazenda Pública com o inadimplente. Nesse ponto, observa-se que as medidas fiscais enumeradas procuram: excluir parcelamentos, moratórias e regime de tributação simplificados; criar entraves burocráticos, aplicar multas e encargos; e responsabilizar terceiros. Todavia a maior parte das medidas fiscais não atingem a maior parte dos contribuintes, porquanto só poderão ser aplicadas se o devedor estiver em uma das situações típicas previstas na norma.

Por outro lado, cumpre destacar que a medida que vise investigar a eventual responsabilização tributária de terceiros consubstancia-se na principal providência de um auditor-fiscal em um processo de cobrança. Apesar de ser uma atividade de fiscalização complexa e minuciosa, o que em princípio deveria ser realizada por uma área especializada no assunto, o próprio setor de cobrança deveria realizá-lo para garantir maior proteção ao crédito tributário e conseqüentemente potencializar a recuperação da dívida. Logicamente, para isso ocorrer haveria a necessidade de uma estrutura propícia com essa finalidade incorporado ao próprio setor de cobrança.

O CTN, em seu artigo 128, dispõe que “a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Os artigos subsequentes, 129 a 138, preveem os casos de responsabilidade por sucessão, por solidariedade e por infrações.

Com base nesses dispositivos, o auditor-fiscal precisará investigar as operações fiscais e econômicas do devedor a fim de verificar se há caracterização ou não da hipótese de responsabilidade tributária. Em caso positivo, deverá formular o Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária²¹ e cientificar o responsável tributário que poderá contestar essa

²¹ BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1862, de 27 de dezembro de 2018. **Dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária na RFB.** Receita Federal, 2018. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97728>>. Acesso em: 15 de agosto de 2019.

imputação por meio de recurso administrativo. Caso a decisão definitiva seja desfavorável ao responsável tributário, a PGFN deverá providenciar o aditamento da inscrição em dívida ativa, consubstanciando no referido título o nome dos responsáveis.

A seguir, é apresentada uma medida persuasiva que se aplicada repercute criminalmente nos contribuintes.

Quadro 3 – Medidas Persuasivas – Repercussões Criminais

		REPERCUSSÃO CRIMINAL	
	COMO AFETA O DEVEDOR ?	MEDIDA PERSUASIVA APLICÁVEL PELA COBRANÇA ADMINISTRATIVA	ATINGE QUAIS CONTRIBUINTES ?
1	Esfera Criminal - Condutas específicas cumulado com não pagamento	Encaminhamento ao Ministério Público Federal de Representação Fiscal para Fins Penais quando houver conduta dolosa relacionado à fraude, falsificação, ilegalidade para suprimir e reduzir tributo ou conduta culposa para suprimir e reduzir contribuições previdenciárias específicas	São representadas apenas as pessoas que comprovadamente agirem nas condições elencadas e somente se não pagarem o tributo devido após a decisão administrativa.

Fonte: Concepção do autor com base no artigo 2º da IN RFB 1265/2015

O encaminhamento da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) ao Ministério Público ocorrerá quando houver: conduta dolosa para reduzir tributos em geral; ou conduta culposa para reduzir contribuição previdenciária retida de terceiros (apropriação indébita – art.168-A do Código Penal). Entretanto, uma simples adesão ao parcelamento tem o condão de suspender temporariamente os efeitos do RFFP (artigo 83, § 1º da Lei nº 9.430/1996²²). Já o pagamento integral extingue em definitivo a punibilidade (artigo 83, § 4º da Lei nº 9.430/1996).

Deve-se frisar que a responsabilidade penal advém de uma desobediência de uma norma pública (tipo penal), caracterizando assim um crime. Além disso, nessa esfera de direito público, em regra não existe como reparar a vítima devido a impossibilidade de se retornar ao estado anterior ao crime. Contudo é aplicada uma pena pessoal e intransferível ao transgressor da norma como as privativas de liberdade (reclusão e detenção) ou as restritivas de direito e multa.

Conforme observação anterior, percebe-se que o RFFP praticamente não se identifica com as características intrínsecas às normas penais, pois, apesar de haver a conduta do agente (ex. apropriação indébita), a punibilidade será extinta com o pagamento. Não se restringe a liberdade, os direitos e nem se aplica multa por causa do comportamento delituoso.

²² BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Representação Fiscal para Fins Penais**, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 01 julho 2019.

Trata-se de uma medida persuasiva limitada, porquanto só é aplicada quando o agente, dolosamente ou culposamente, suprimir ou reduzir o tributo.

Quadro 4 – Medidas Persuasivas – Repercussões Patrimoniais

		REPERCUSSÃO PATRIMONIAL	
	COMO AFETA O DEVEDOR ?	MEDIDA PERSUASIVA APLICÁVEL PELA COBRANÇA ADMINISTRATIVA	ATINGE QUAIS CONTRIBUINTES ?
1	Esfera Patrimonial - Acompanhamento dos bens	Arrolamento de bens e direitos para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo	Providência administrativa que tem como finalidade vigiar o patrimônio do devedor, entretanto não impede a transferência de bens
2	Esfera Patrimonial	Representação para interposição de medida cautelar fiscal, caso o sujeito passivo se enquadre em uma das hipóteses previstas no art. 2º da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e no art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.565, de 11 de maio de 2015	Medida que deveria ter maior efetividade, todavia o judiciário dificilmente concede a cautelar fiscal.
3	Esfera Patrimonial - Entrave na alienação	Representação aos Departamentos de Trânsito (Detran), às Capitania de Portos e Tribunal Marítimo e ao Departamento de Aviação Civil para que seja exigida Certidão Negativa de Débitos (CND) quando da alienação ou oneração a qualquer título, de bem móvel de valor superior ao definido pelo Poder Executivo, conforme previsto na alínea c do inciso I do art. 47 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991	A exigência deveria ser obrigatória, contudo a autoridade fiscal poderá representar os Detrans e os 3 órgãos para exigirem a CND caso o sujeito passivo tente alienar um automóvel, embarcação ou aeronave.

Fonte: Concepção do autor com base no artigo 2º da IN RFB 1265/2015

Em geral, as medidas administrativas que porventura repercutam no patrimônio do devedor são aquelas que possuem as melhores características para o sucesso da cobrança, pois visam garantir o crédito tributário com bens do devedor. Além disso, apresentam atributos que as fazem ser muito mais efetivas que as medidas persuasivas administrativas, fiscais e criminais (3 quadros anteriores). Estas, apesar de reforçarem a efetividade da cobrança, não investem diretamente na recuperação do crédito como as medidas persuasivas patrimoniais.

Não obstante as demais medidas persuasivas (administrativa, fiscal e criminal) serem relevantes para convencer um inadimplente a regularizar os pagamentos dos tributos, algumas mais outras menos, boa parte acaba meramente tangenciando o propósito principal que é abater a dívida. Observa-se que, em linhas gerais, os efeitos dessas ações visam: interromper relações comerciais, contratuais e fiscais do Estado com os devedores; dificultar ou criar entraves ao funcionamento da atividade preponderante do contribuinte; aplicar multas ou encargos ao inadimplente; ou mesmo tentar intimidar o devedor com uma punibilidade penal.

Porém, faltam-lhes uma robustez que resulte em uma maior proteção do crédito tributário ou principalmente na quitação da dívida.

Nesse sentido, as três medidas persuasivas patrimoniais elencadas: arrolamento de bens e direitos; representação para interposição de medida cautelar fiscal; e representação aos órgãos de registro para exigência de CND, deveriam corresponder aquelas de maior efetividade e sobretudo de identidade com a cobrança administrativa persuasiva. Contudo, tais medidas administrativas apresentam falhas e fragilidades que acabam não cumprindo adequadamente a sua finalidade essencial, qual seja, a garantia do crédito tributário. Na sequência, serão abordadas cada uma delas para melhor compreensão.

A primeira medida “Arrolamento de bens e direitos” foi instituído com a finalidade de permitir à RFB um instrumento eficaz de acompanhamento do patrimônio do devedor suscetíveis de servir como garantia futura do crédito tributário. Tal instrumento está previsto no artigo 64 da Lei nº 9.532²³, de 10 de dezembro de 1997, e disciplinada na Instrução Normativa RFB nº 1565²⁴, de 11 de maio de 2015.

LEI Nº 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997.

Art. 64. A **autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos** do sujeito passivo sempre que o **valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio** conhecido (...)

§ 8º Liquidado, **antes do seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa**, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, a **autoridade competente da Secretaria da Receita Federal comunicará o fato ao registro imobiliário**, cartório, órgão ou entidade competente de registro e controle, em que o termo de arrolamento tenha sido registrado, nos termos do § 5º, para que sejam anulados os efeitos do arrolamento.

§ 9º Liquidado ou garantido, nos termos da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, **após seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, a comunicação** de que trata o parágrafo anterior **será feita pela autoridade competente da Procuradoria da Fazenda Nacional. (grifos nossos)**

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1565, DE 11 DE MAIO DE 2015

Art. 2º O arrolamento de bens e direitos de que trata o art. 1º deverá ser efetuado sempre que a soma dos créditos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de responsabilidade do sujeito passivo, **exceder, simultaneamente**, a:

- I - **30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido**; e
- II - **R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais)**.

²³ BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. **Arrolamento de Bens e Direitos**, 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm>. Acesso em: 04 julho 2019.

²⁴ BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1565, de 11 de maio de 2015. **Estabelece procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e representação para propositura de medida cautelar fiscal**. Receita Federal, 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63953>>. Acesso em: 04 julho 2019.

§ 1º **Não serão computados** na soma dos créditos tributários os débitos confessados passíveis de **imediata inscrição em Dívida Ativa da União (DAU)**. **(grifos nossos)**

Com base nos dispositivos transcritos, verifica-se que o arrolamento de bens e direitos deverá ser realizado pela autoridade fiscal da RFB sempre que a dívida tributária do contribuinte ultrapassar simultaneamente 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido e o valor de R\$ 2 milhões de reais, entretanto, não deverão ser considerados os créditos tributários a serem enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Destaque-se que ao prever dois órgãos distintos para controlar os valores do crédito tributário objeto do arrolamento, o § 9º e 10º da Lei 9532/1997 dificultou sobremaneira o acompanhamento do montante da dívida pelas autoridades competentes (RFB e PGFN).

Não obstante a dificuldade no acompanhamento, observa-se que a maior fragilidade no procedimento administrativo de arrolamento está no fato de não impedir previamente a transferência dos bens. Haja vista que ao devedor é permitido transacionar imediatamente seus bens objeto do arrolamento e somente após 5 (cinco) dias comunicar o fato ao órgão fazendário (art. 8º da IN RFB 1565/2015). Ademais, não há impedimento para a transferência ou oneração de bens a terceiros nem quando não houver bens para substituí-los.

LEI Nº 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997²⁵.

Art. 64

(...)

§ 3º A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, **o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário** que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

(...)

§ 11. Os **órgãos de registro público onde os bens e direitos foram arrolados possuem o prazo de 30 (trinta) dias para liberá-los, contados a partir do protocolo de cópia do documento comprobatório da comunicação aos órgãos fazendários**, referido no § 3º deste artigo. **(grifos nossos)**

Se o contribuinte não informar o fato ao órgão fazendário no prazo determinado, caberá à autoridade fiscal competente requerer ao judiciário a aplicação da medida cautelar fiscal nos bens do devedor, de forma a preservar a garantia do crédito tributário (art. 64, § 4º, da Lei 9532/1997). Como se pode inferir nos dispositivos, a única exigência diz respeito à comunicação da operação ao órgão fazendário, todavia nada se fala sobre a necessidade de substituí-lo em caso de insuficiência de garantia.

²⁵ BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. **Arrolamento de Bens e Direitos**, 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm>. Acesso em: 04 julho 2019.

A representação para interposição de medida cautelar fiscal, segunda medida administrativa com repercussão no patrimônio do devedor, tem como propósito evitar que o contribuinte esvazie ou onere seu patrimônio com o fim de tornar inócua futura ação de execução fiscal. Trata-se de uma medida drástica e que deve ser utilizada somente em situações excepcionais, cujos requisitos estão previstos no artigo 2º da Lei nº 8.397²⁶, de 6 de janeiro de 1992.

LEI Nº 8.397, DE 6 DE JANEIRO DE 1992.

Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências

Art. 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado **após a constituição do crédito**, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, **na hipótese dos incisos V, alínea "b", e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário.**

Art. 2º A **medida cautelar fiscal poderá ser requerida** contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, **quando o devedor:**

I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II - tendo domicílio certo, **ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;**

III - **caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;**

IV - contrai ou **tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;**

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal:

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade;

b) põe ou **tenta por seus bens em nome de terceiros;**

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;

VII - **aliena bens** ou direitos **sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública** competente, quando exigível em virtude de lei;

VIII - tem sua inscrição no **cadastro de contribuintes declarada inapta**, pelo órgão fazendário;

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito. (**grifos nossos**)

A despeito do art. 1º estabelecer a possibilidade de instauração da cautelar fiscal posteriormente à constituição do crédito tributário, o seu parágrafo único permite exceções quando o devedor tentar colocar seus bens em nome de terceiros ou transaciona seu patrimônio afetado pelo arrolamento sem a comunicação ao órgão fazendário competente.

Como se pode concluir, o artigo 2º estabelece as condições necessárias para se requerer a medida cautelar fiscal, prevendo, em linhas gerais, que o devedor apresente um comportamento evasivo em relação à sua responsabilidade fiscal. Percebe-se que, em suma, a

²⁶ BRASIL. Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. **Medida Cautelar Fiscal**, 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm>. Acesso em: 04 julho 2019.

cautelar poderá ser solicitada quando o devedor tentar dificultar a sua citação em relação às cobranças de tributos do fisco ou quando tentar esvaziar o seu patrimônio para tornar improficuo as ações de execução fiscal futuras.

Presentes um dos requisitos estabelecidos no artigo 2º da Lei 8397/1992, caberá ao Delegado da Receita Federal encaminhar a representação à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN para esta ingressar com uma ação de cautelar fiscal junto ao Juiz competente (artigo 15º da IN RFB 1565/2015).

Para que o Juiz conceda a medida cautelar fiscal é fundamental que estejam presentes a prova literal da constituição do crédito fiscal e a prova documental de algum dos requisitos elencados para o requerimento da medida (artigo 3º da Lei 8397/1992). A PGFN pleiteará a medida cautelar fiscal em petição devidamente fundamentada ao Juiz competente para a execução judicial da dívida ativa e indicará a qualificação do sujeito passivo, o endereço, as provas levantadas e o requerimento para citação (artigos 5º e 6º da Lei 8397/1992).

A decretação da medida cautelar fiscal pelo Juiz produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação (art. 4º da Lei 8397/1992) e será comunicada imediatamente ao registro público de imóveis, ao Banco Central do Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários e às demais repartições que processem registros de transferência de bens, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a constrição judicial (§ 3º, art. 4º da Lei 8397/1992).

Como pode ser visto, a medida cautelar fiscal possui atributos essenciais e eficazes para garantir o crédito tributário e assim possibilitar uma ação de execução fiscal exitosa. Tal medida impede que o devedor de tributos se utilize de recursos administrativos protelatórios para esvaziar o seu patrimônio antes da conclusão do processo administrativo.

Todavia, poucas propostas de medidas cautelares fiscais chegam a ser decretadas, porquanto existe uma grande controvérsia sobre a concessão ou não da medida quando o crédito tributário estiver suspenso. Sobre isso, seguem abaixo duas decisões judiciais do STJ com seus respectivos argumentos para o indeferimento da medida cautelar fiscal.

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. **IMPOSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO** DA MEDIDA CONTRA O DEVEDOR OU TERCEIRO PARA ACAUTELAR CRÉDITO TRIBUTÁRIO JÁ **CONSTITUÍDO MAS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa**. 1. [...] 2. **Não merece subsistir a medida cautelar fiscal** proposta contra o devedor quando ao tempo do ajuizamento os créditos tributários estavam com sua **exigibilidade suspensa em razão da adesão ao Refis**. A cautelar fiscal nessa situação precisa ter amparo expresso no art. 2º, V, b, ou VII da Lei nº 8.397/92, o que não ocorreu. Precedentes: REsp nº 1.163.392 – SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 21.08.2012; REsp nº

781.200/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 18.12.2007; REsp nº 1.186.252 – MG, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 17.03.2011. 3. [...]” (STJ, 2ª T. REsp 1314033, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJE 18.10.2013²⁷) (**grifos nossos**)

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS NOS 282 E 356/STF. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. CAUTELAR FISCAL. LEI Nº 8.397/92. **PRESSUPOSTOS. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.** I – [...]. II – No acórdão recorrido ficou explicitamente definido **não ser cabível medida cautelar fiscal quando o contribuinte está ainda discutindo, na instância administrativa,** o valor tributário que lhe está sendo exigido. (REsp nº 279.209/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 02.04.2001). III – [...]” (STJ, 1ª T. EREsp 577395, Rel. Francisco Falcão, DJ 16.05.2005, p. 235²⁸) (**grifos nossos**)

Como visto nas decisões supracitadas, o STJ tem firmado entendimento de que não cabe a concessão da medida cautelar fiscal enquanto o crédito tributário estiver sendo discutido na esfera administrativa ou esteja com a exigibilidade suspensa em virtude de parcelamento. Por outro lado, os Tribunais Regionais Federais – TRF, possuem um posicionamento favorável à decretação da medida cautelar antes da constituição definitiva do crédito tributário. Cita-se na sequência duas decisões judiciais do TRF nesse sentido, sendo que a primeira, apesar de extensa, revela-se notadamente marcante tamanha a sua didática e clareza.

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INOMINADO. ARTIGO 557, CPC. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. **INDISPONIBILIDADE DE BENS. DESPROVIMENTO DO RECURSO.** 1. [...]4. O artigo 2º da Lei nº 8.397/92 institui hipóteses de cautelar fiscal a partir de créditos tributários, exigindo, portanto, apenas a constituição, salvo na hipótese específica dos incisos V, b, e VII. 5. Nas demais hipóteses, **prevalece a exigência de prévia constituição do crédito tributário, mas não de constituição definitiva. A constituição definitiva permite atos de execução** do interesse fiscal, fundada na certeza da decisão fiscal e na busca da liquidez de um título executivo, ao passo que a **medida cautelar fiscal não gera atos de execução, mas medidas de mera preservação** de situação ou condição diante do risco derivado de conduta do contribuinte contrária ao interesse fiscal, [...]. 6. [...] A certeza que se exige para a propositura de execução fiscal não é a mesma certeza que se deve exigir para medida cautelar. [...] Dizer que a cautelar fiscal somente é possível depois da constituição definitiva significaria reduzir o alcance da tutela e presumir que não existe dano possível enquanto não configurada a coisa julgada administrativa, o que foge da realidade vivenciada no plano fático e considerada no plano normativo pelo legislador. 7. **A cautelar fiscal independe de constituição definitiva, bastando, em**

²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial 1314033. **Impossibilidade de deferimento da medida contra o devedor ou terceiro para acautelar crédito tributário já constituído, mas com exigibilidade suspensa.** Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 27 de agosto de 2013. DJe 18/10/2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24352874/recurso-especial-resp-1314033-rj-2012-0051597-3-stj>>. Acesso em 30 de junho de 2019.

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial 577395 PE 2003/0134713-0. **Não ser cabível medida cautelar fiscal quando o contribuinte está ainda discutindo, na instância administrativa.** Relator: Francisco Falcão, 7 de dezembro de 2004. DJ 17/12/2004, p. 428. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7237644/recurso-especial-resp-577395-pe-2003-0134713-0>>. Acesso em 30 de junho de 2019.

regra, a mera constituição do crédito tributário, tanto assim que **o artigo 11 prevê que, concedida a cautelar diante de crédito tributário passível de recurso administrativo**, em procedimento preparatório, a execução fiscal, a partir da constituição definitiva, deve ocorrer ‘no prazo de sessenta dias, contados da data em que a exigência se tornar irrecorrível na esfera administrativa’. 8. Portanto, o legislador, ao referir-se à ‘constituição do crédito’, **não abrangeu nem consagrou a exigência de ‘constituição definitiva do crédito’**, tal como reconhecido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. [...] 11. Cabe ao legislador definir o que seja relevante e urgente, para fins de cautelar, por meio de cláusulas genéricas ou específicas. Ao intérprete cabe aplicar a lei como editada [...] 12. Todavia, **irrelevante a situação geral de suspensão da exigibilidade fiscal**, se pratica o contribuinte **fato enquadrado como típico para fins de cautelar fiscal**, no caso relacionado, ao **comprometimento de mais de 30% do patrimônio** do contribuinte com dívidas. Dessa forma, não se exige a inexistência de causa de suspensão da exigibilidade, prevista no artigo 2º, V, a, nem que haja prova de dilapidação patrimonial nem risco concreto de perecimento da pretensão executória, **basta a situação objetiva de comprometimento substancial dos bens do contribuinte na forma indicada pela legislação**. 13. Nesse quadro, a concessão da cautelar fiscal, com base no artigo 2º, VI, da Lei 8.397/92, não se revela indevida, porquanto configurada a situação objetiva de débitos que, inscritos ou não em dívida ativa, exigíveis ou não, somam valores acima de trinta por cento do patrimônio social conhecido. [...] 18. A cautelar fiscal, portanto, garante de forma mais eficaz a pretensão executória do crédito fiscal, ao contrário da medida de arrolamento, que, embora permita ser efetuada de forma mais célere, por meio de simples ato administrativo, não impede a disponibilidade do patrimônio do devedor.” (TRF3, 3ª T. AI 00238158420124030000, Rel. Carlos Muta, e-DJF3 Judicial 1, 14.12.2012²⁹) **(grifos nossos)**

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. PENDÊNCIA. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. **INDISPONIBILIDADE DOS SEUS BENS**. O fato de estar **pendente de análise o recurso** perante a esfera administrativa **enseja a suspensão da exigibilidade** do crédito tributário, **mas não impede** a autoridade fazendária de **tomar as medidas de cunho cautelar** para o fim de ver assegurada a **efetividade de eventual cobrança** a ser aparelhada pelo Fisco.” (TRF4, AG 5010546-26.2013.404.0000, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 24.04.2014³⁰) **(grifos nossos)**

Diante dos julgados acima, percebe-se que os TRF têm um posicionamento favorável à concessão da medida cautelar mesmo quando a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa, enquanto o STJ tem um entendimento contrário à concessão. Pactua-se com a interpretação do TRF visto que o artigo 1º da Lei 8397/1992 autoriza a instauração da medida cautelar fiscal logo após a constituição do crédito tributário, independentemente da exigibilidade estar suspensa ou não.

²⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (3ª Turma). Agravo de Instrumento 483269 / SP 0023815-84.2012.4.03.0000. **A cautelar fiscal independe de constituição definitiva, bastando, em regra, a mera constituição do crédito tributário**. Relator: Desembargador Carlos Muta, 25 de outubro de 2012. E-DJF3 Judicial 1 de 14/12/2012. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=14>>. Acesso em 30 de junho de 2019.

³⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (1ª Turma). Agravo de Instrumento 5010546-26.2013.404.0000. **O fato de estar pendente de análise o recurso perante a esfera administrativa enseja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas não impede a autoridade fazendária de tomar as medidas de cunho cautelar para o fim de ver assegurada a efetividade de eventual cobrança a ser aparelhada pelo Fisco**. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère, 23 de abril de 2014. Disponível em: <<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/imprimir.php?selecionados=%27TRF405809966%27&pp=5010546>>. Acesso em 30 de junho de 2019.

A medida cautelar fiscal visa justamente impedir que o sujeito passivo se utilize de recursos administrativos protelatórios com o fim de esvaziar o seu patrimônio e conseqüentemente frustrar futura ação de execução fiscal.

Desse modo, um parcelamento ativo (vigente) não pode ser causa impeditiva para cautelar fiscal, pois não está se atestando a idoneidade do devedor, mas apenas concedendo-lhe um prazo maior para pagamento. A cautelar decorre da necessidade de proteger o crédito tributário diante de um risco iminente não tendo relação com o fato do tributo estar suspenso ou não. Eventual fraudador pode simplesmente dilapidar todo o seu patrimônio e depois interromper o pagamento do parcelamento.

Como pode ser observado acima, a medida cautelar fiscal deveria ser um instrumento eficaz para garantir o crédito fiscal de manobras deletérias à ação de execução, entretanto, em virtude do entendimento do STJ, contrário à instauração da cautelar em caso de recurso administrativo ou parcelamento, restou-se gravemente prejudicada.

A terceira medida persuasiva com repercussão patrimonial tem como finalidade representar os órgãos de registro de automóveis, embarcações e aeronaves para que exijam a CND em caso de tentativa de alienação e oneração de bens por determinado inadimplente tributário. Embora haja essa previsão, entende-se que essa exigência deveria ser obrigatória sem que fosse necessário haver providências do fisco.

Por fim, resta comentar que o alcance e a intensidade de uma medida persuasiva está intimamente ligada ao sucesso de uma cobrança. Diante disso, infere-se que uma boa medida persuasiva é aquela que conjuga os atributos de intensidade - ou seja, que tenha força, veemência, energia, vigor, potência, ânimo - e alcance, isto é, que atinja um universo de devedores de forma irrestrita, ilimitada, completa, total, integral e plena. Certamente, para a ação de cobrança administrativa seria preferível ter mais qualidade do que quantidade de medidas persuasivas.

2.6. COBRANÇA ADMINISTRATIVA PERSUASIVA NA RFB

A cobrança administrativa persuasiva ocorre após a constituição definitiva do crédito tributário e tem como finalidade convencer o contribuinte a mudar a sua atitude em relação ao pagamento dos tributos.

Deve-se ressaltar que o primeiro procedimento interno do processo de cobrança persuasiva é dar conhecimento ao contribuinte sobre o valor da sua dívida; o tributo, o

vencimento; e as consequências em caso de não pagamento. Contato telefônico ou pessoal são realizados em devedores maiores, selecionados de acordo com o perfil e a estratégia do setor de cobrança ou enquadrados na Cobrança Administrativa Especial (CAE), estabelecida pela Portaria RFB nº 1265, de 03 de setembro de 2015³¹ a seguir.

Art. 1º A **Cobrança Administrativa Especial** no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), assim definida aquela realizada de forma **prioritária**, deverá observar as regras estabelecidas nesta Portaria, com vistas a aprimorar os procedimentos de **recuperação de créditos tributários** (CT) e, conseqüentemente, **promover o aumento e a sustentação da arrecadação dos tributos federais**.

§ 1º A Cobrança Administrativa Especial abrange, obrigatoriamente, os CT que estejam na condição de exigíveis, cujo somatório, por sujeito passivo, **seja igual ou maior que R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais)**.

§ 2º A **unidade da RFB poderá incluir** na Cobrança Administrativa Especial **outros CT que não se enquadrem nos critérios definidos no § 1º.(grifos nossos)**

Os contribuintes inadimplentes cujo montante da dívida superar R\$ 10 milhões de reais ou for incluído na CAE pela unidade da RFB serão investigados minuciosamente por um auditor-fiscal do setor de cobrança, contrastando com as medidas persuasivas possíveis de serem aplicadas. Entre as principais medidas capazes de serem aplicadas estão: inclusão no CADIN³²; exclusão de parcelamento especial³³ e convencional³⁴; exclusão do regime Simples Nacional³⁵; exclusão de regimes de benefício fiscal; arrolamento de bens³⁶; e revogação de concessões e permissões da prestação de serviços públicos.

Nesta perspectiva, inicialmente, é avaliado o perfil da dívida e as condições econômicas do devedor para estabelecer uma estratégia de atuação personalizada de cobrança. São verificados se existem débitos antigos (mais de 6 meses), em Dívida Ativa³⁷, em Execução Fiscal³⁸; se o devedor possui parcelamentos rescindidos; se está em processo de falência ou

³¹ BRASIL. Portaria RFB nº 1265, de 03 de setembro de 2015. **Aprova procedimentos para a Cobrança Administrativa Especial no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil**. Receita Federal, 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67560>>. Acesso em: 30 junho 2019.

³² CADIN será abordado no próximo subtópico

³³ **Parcelamento Especial** é estabelecido por lei específica e com regras próprias, geralmente mais benéficas que o convencional

³⁴ **Parcelamento Convencional**: sempre está disponível para adesão do contribuinte e compreende até 60 parcelas

³⁵ BRASIL. **Simples Nacional**. “O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos entre todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006”. Receita Federal. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documents/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 29 junho 2019.

³⁶ **Arrolamento de Bens** será abordado em subtópico próprio

³⁷ **Dívida Ativa**: Débito, vencido e não-pago é cadastrado para controle e cobrança na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

³⁸ **Execução Fiscal**: Ação judicial proposta pela PGFN para recuperar o crédito tributário

recuperação judicial; se existem medidas persuasivas aplicáveis à ele entre outros. Com essas informações torna-se possível avaliar a probabilidade do devedor negociar uma forma de pagamento com o setor de cobrança da RFB ou se, em virtude de seu histórico fiscal, já deva ser enviado diretamente para a cobrança judicial. Tal avaliação se faz necessário para evitar dispêndio de tempo e trabalho das equipes de cobrança nos casos praticamente incobráveis, assim como possibilitar o direcionamento dos esforços para casos mais relevantes para a arrecadação.

Caso o contribuinte inadimplente seja selecionado para ser cobrado, será elaborado um dossiê com informações atualizadas sobre a valor da dívida, o tipo do tributo, o vencimento, status da dívida (cobrança, dívida ativa, execução fiscal), os parcelamentos, os processos administrativos fiscais, os bens, os sócios e administradores e sobretudo as medidas persuasivas aplicáveis no devedor em questão. De posse desses dados são identificadas as opções disponíveis para o devedor regularizar as pendências e qual será a proposta negociada pelo auditor-fiscal para atender a uma cobrança bem-sucedida.

Na sequência, o devedor é intimado a comparecer à Delegacia da Receita Federal, em data, horário e local pré-determinado para uma reunião de conformidade com a equipe responsável pela cobrança. Um auditor-fiscal conduz a reunião, analisa as alegações do contribuinte, anuncia as medidas persuasivas aplicáveis e se empenha em convencer o devedor a quitar os tributos, propondo-lhe algumas alternativas permitidas pela RFB.

Esse encontro com o contribuinte permite ao auditor-fiscal conhecer claramente a condição econômica, patrimonial e fiscal do devedor, possibilitando uma avaliação mais precisa do comportamento do contribuinte frente às medidas persuasivas anunciadas e principalmente sobre a intenção do inadimplente em regularizar os tributos devidos. Deve-se ressaltar que o sucesso da cobrança administrativa depende especialmente da aplicabilidade das medidas persuasivas e conseqüentemente do grau de impacto nos negócios e no patrimônio do devedor.

Por essa razão, se o contribuinte puder ser excluído de um parcelamento especial, Simples Nacional, benefício fiscal ou mesmo de um contrato de prestação de serviços públicos, as chances de êxito na cobrança ampliam-se exponencialmente. Cabe ao auditor-fiscal identificar quais medidas poderão ser empregadas no devedor, de forma que este pondere a sua decisão com base nas vantagens ou desvantagens de se quitar um tributo. Logicamente, a tendência de pagar ou não a dívida dependerá essencialmente da expectativa de dano das medidas persuasivas no contribuinte. Assim o inadimplente, na maioria das vezes, somente optará por pagar o tributo se esse comportamento lhe trouxer menos prejuízos para ele.

Caso o contribuinte não pague a dívida dentro do prazo estabelecido pelo auditor, este deverá aplicar todas as medidas persuasivas cabíveis junto ao devedor e simultaneamente encaminhar os débitos, objeto da cobrança administrativa, à PGFN para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU). Ao encaminhar os débitos para a PGFN, encerra-se a fase de cobrança administrativa no âmbito da RFB e se inicia a cobrança extrajudicial na PGFN

Em resumo, para encerrar o presente tópico, foram elencados a seguir, de forma cronológica, os principais eventos da cobrança administrativa realizados dentro da RFB:

- 1) Constituição do crédito tributário por meio do lançamento (declaração do contribuinte ou auto de infração do auditor-fiscal);
- 2) O crédito tributário oriundo do auto de infração fica com a exigibilidade suspensa se houver recurso administrativo;
- 3) Créditos tributários não quitados e que não estejam com a exigibilidade suspensa serão objeto da cobrança administrativa persuasiva. Além disso, o sistema da RFB impede a emissão da Certidão Negativa de Débitos – CND.
- 4) Organização dos créditos tributários por tipo de tributo, valores devidos e perfil dos contribuintes para identificar o tipo de cobrança a ser utilizada (Cobrança Administrativa Especial ou Simples)
- 5) A equipe da cobrança administrativa contacta o inadimplente solicitando o pagamento ou parcelamento da dívida, informando-lhe sobre as medidas persuasivas cabíveis em caso de não regularização.
- 6) Se não houver a regularização, o auditor-fiscal aplicará todas as medidas persuasivas cabíveis e incluirá os créditos tributários no CADIN; e
- 7) Os créditos tributários são encaminhados à PGFN para inscrição em DAU.

2.7. COBRANÇA EXTRAJUDICIAL NA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PGFN

A locução “extrajudicial” é empregada para designar atos que se fazem ou se processam fora do juízo, isto é, sem a presença da autoridade judiciária - Juiz³⁹. Esses atos são intermediados por um advogado e utilizados para resolver conflitos de forma conciliatória ou amigável. Nesse sentido, a cobrança extrajudicial na PGFN tem a participação de advogados

³⁹ SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 29 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2012.

públicos e decorre da necessidade de convencer o contribuinte a pagar a dívida antes do ajuizamento da execução fiscal. A cobrança extrajudicial ocorre após a cobrança administrativa e antes da cobrança judicial, portanto se o devedor não pagar os débitos nesta etapa restará apenas o processamento dessa exigência no âmbito judicial.

Assim, resumidamente, na hipótese de não haver o pagamento integral do crédito tributário no âmbito da cobrança administrativa, o crédito tributário será encaminhado à PGFN para inscrição em dívida ativa e, se persistir a inadimplência, ao judiciário para o prosseguimento da execução fiscal.

Por oportuno, consta no sítio da PGFN o fluxo geral da dívida ativa⁴⁰ com os eventos e trâmites internos, os quais se transcrevem a seguir:

- 1) Após o término da cobrança administrativa na RFB o crédito tributário é encaminhado à PGFN;
- 2) Realiza-se o controle de legalidade do crédito tributário;
- 3) Inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa e adição de encargo legal de 10%;
- 4) Protesto da Certidão de Dívida Ativa da União (CDA) no Cartório de Protesto de Títulos;
- 5) Cobrança extrajudicial;
- 6) Verificação dos requisitos para o ajuizamento. Se não cumprir a dívida ativa retorna para a cobrança extrajudicial;
- 7) Penhora Extrajudicial⁴¹
- 8) Caso estejam presentes os requisitos para o ajuizamento, são preparadas as peças processuais, assim como a adição de encargo legal de 20%; e
- 9) Ajuizamento da execução fiscal.

Vale dizer que no âmbito da RFB a cobrança administrativa tem como objeto o crédito tributário, enquanto na PGFN o objeto da cobrança extrajudicial é a dívida ativa. Não obstante as terminologias diferentes, a dívida ativa nada mais é do que o crédito tributário após a realização do controle de legalidade sobre os aspectos relacionados à sua constituição.

⁴⁰ PGFN. **Fluxo da Dívida**, 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/fluxo_divida.jpg/view>. Acesso em: 06 julho 2019.

⁴¹ **Penhora Extrajudicial**. BRASIL. Inciso II, § 3, do artigo 20-B da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em: 29 junho 2019.

Ademais, a dívida ativa está conceituada no artigo 201⁴² do CTN nos seguintes termos: “Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

Toda a dívida ativa é administrada pela PGFN, cujo órgão se encontra subordinado técnica e juridicamente ao Advogado-Geral da União e tem como responsabilidade representar a União em causas fiscais, na cobrança judicial e extrajudicial da dívida ativa. Além disso, a PGFN presta assessoria e consultoria ao Ministério da Economia (antigo Ministério da Fazenda), ao qual se encontra subordinado administrativamente. As atribuições desse órgão estão reproduzidos no próprio endereço eletrônico e prescritos também no artigo 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

SÍTIO OFICIAL DA PGFN⁴³

A Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, que institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União, previu, expressamente, **a subordinação técnica e jurídica da PGFN ao Advogado-Geral da União**, confirmando a finalidade do legislador constituinte em vincular a Procuradoria como órgão da AGU **responsável pela atuação na área fiscal**.

Com isso, a PGFN tornou-se órgão de direção superior da Advocacia-Geral da União e **suas atribuições residem, principalmente, na representação da União em causas fiscais, na cobrança judicial e administrativa dos créditos tributários e não-tributários e no assessoramento e consultoria no âmbito do Ministério da Fazenda. (grifos nossos)**

LEI COMPLEMENTAR Nº 73, DE 10 DE FEVEREIRO DE 1993⁴⁴

Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, **órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda**, compete especialmente:

- I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de **cobrança, amigável ou judicial**;
- II - representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário; **(grifos nossos)**

Percebe-se que a PGFN informa em seu sítio oficial que uma de suas atribuições encontra-se a “cobrança administrativa dos créditos tributários”, mas ao se examinar a Lei Complementar nº 73/1993 constata-se que existe a expressão “cobrança amigável da dívida ativa”. Provavelmente houve um pequeno equívoco ao colocar o vocábulo “administrativa” no lugar de “amigável”, pois usualmente entende-se que a cobrança administrativa é aquela

⁴² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Código Tributário Nacional). **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional**, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 02 junho 2019.

⁴³ PGFN. **Institucional**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional>. Acesso em: 26 de junho de 2019

⁴⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. **Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União**, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm>. Acesso em: 26 junho 2019.

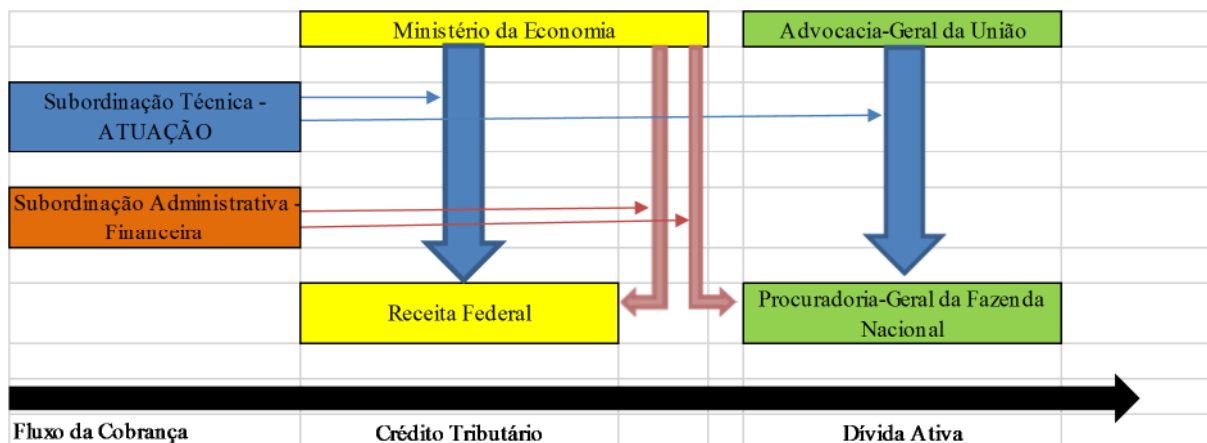
realizada no âmbito da Administração Pública sem a atuação de um advogado. Ademais, o que se cobra na procuradoria é a dívida ativa e não os créditos tributários.

Infere-se, neste caso, que o correto seria empregar a expressão “extrajudicial” visto que se trata de uma cobrança realizada por um procurador (advogado) da fazenda nacional. Assim, em linhas gerais, é possível concluir que a RFB é competente para efetuar a cobrança administrativa e a PGFN para realizar a cobrança extrajudicial.

Com a apresentação dos dois órgãos da Fazenda Pública, RFB e PGFN, já é possível identificar uma certa complexidade na organização estrutural da Administração Tributária Federal. A RFB está subordinada ao Ministério da Economia, administrativa e tecnicamente, enquanto a PGFN está subordinada administrativamente ao Ministério da Economia e tecnicamente à Advocacia-Geral da União, contudo os dois órgãos, separados fisicamente e tecnicamente, participam dos trâmites inicial e final da cobrança fiscal respectivamente.

Entende-se que a subordinação administrativa se refere à gestão corporativa associado às questões orçamentárias ou financeiras. Já a subordinação técnica diz respeito à gestão da atividade a ser desenvolvida, à forma de atuação ou à maneira de executar os trabalhos.

Quadro 5 – Subordinação RFB e PGFN



Fonte: Sítios eletrônicos da RFB e PGFN

Desse modo, o Ministério da Economia é responsável por comandar a forma de atuação da RFB, enquanto a Advocacia-Geral da União é responsável por comandar a forma de atuação da PGFN. No entanto, os dois órgãos subordinados realizam procedimentos intrinsecamente conectados ao longo de todo processo de cobrança fiscal. Tal formato organizacional, no âmbito da Administração Tributária, torna o fluxo da cobrança extenso e

não integrado, dificultando sobremaneira a celeridade, a organização e a administração da cobrança tributária federal.

Para compreender melhor a dimensão dos problemas causados pela falta de integração e organização na cobrança fiscal, elencou-se as adversidades mais relevantes:

- 1) Falta de uma estratégia única de cobrança. Um órgão não tem conhecimento sobre o histórico das ações de cobrança do outro
- 2) A RFB possui maior conhecimento fiscal, patrimonial e econômico do contribuinte, no entanto não possui medidas coercitivas, como protesto e penhora. Já a PGFN possui estas 2 medidas coercitivas citadas, mas não possui conhecimento profundo sobre a situação fiscal, patrimonial e econômica do contribuinte.
- 3) Retrabalho e o mesmo trabalho sendo realizado nos dois órgãos como: parcelamento, revisão de débito, controle de pagamentos, arrolamento de bens entre outros.
- 4) Contribuinte se confunde ao tentar parcelar ou pagar um tributo. O crédito tributário possui um código de receita no DARF, enquanto a dívida ativa possui outro código completamente diferente.
- 5) Fluxo de cobrança muito longo, tornando o processo de recuperação da dívida fiscal morosa.
- 6) Excesso de expedientes entre ambos os órgãos para possibilitar a realização de determinadas atividades administrativas.

Observa-se que muitos problemas são causados por existirem dois órgãos administrando o tributo devido, cobrando o contribuinte, realizando atividades administrativas idênticas (parcelamento, revisão de débitos, controle de pagamentos, arrolamento de bens etc) e sendo comandados por pastas ministeriais distintas. Tal formato gera uma complexidade na gestão da dívida, maiores custos administrativos, fragmentação da estratégia de cobrança, morosidade nos trabalhos e sobretudo ineficiência na recuperação dos créditos tributários. Toda a administração da dívida fiscal, da cobrança tributária e das atividades administrativas pertinentes ao tributo deveriam ficar em apenas um único órgão subordinado integralmente ao Ministério da Economia (antigo Ministério da Fazenda).

Com apenas uma Administração Tributária seria possível simplificar todo o fluxo da cobrança fiscal, reduzir inúmeras atividades administrativas, agilizar procedimentos internos, aperfeiçoar a estratégia de uma cobrança integrada, diminuir custos e estruturas

administrativas e sobretudo aprimorar a efetividade nas ações de recuperação do crédito tributário.

Em muitos países, a Administração Tributária é composta por um único órgão fazendário. Isto é, não existe o fatiamento da cobrança fiscal em órgãos distintos. Tal afirmativa está baseada nos dados levantados pelo CIAT conforme exposição a seguir.

Quadro 6 - Quantidade de órgãos fazendários que compõe a Administração Tributária

CONFERÊNCIA TÉCNICA DO CIAT EM PORTUGAL 2011⁴⁵

Países	Quantos órgãos fazendários realizam a cobrança ?
Argentina	1
Bolívia	1
Colômbia	1
Equador	1
Espanha	1
Estados Unidos	1
França	1
Guatemala	1
Honduras	1
México	1
Nicarágua	1
Panamá	1
Peru	1
República Dominicana	1
Uruguai	1
Venezuela	1
Brasil	2
Chile	2
Costa Rica	2
El Salvador	2
Itália	2
Paraguai	2

Fonte: Concepção do autor com base em dados levantados pelo Sr. Miguel Pecho - CIAT

Observa-se que a existência de um único órgão fazendário pátrio responsável pela cobrança administrativa fiscal é o modelo mais adotado pelos países elencados no estudo do CIAT. Já o Chile, Itália e Paraguai, não obstante tenham dois órgãos fazendários, realizam a

⁴⁵ PECHO, M. **Cobranza Coactiva o ejecutiva**. CIAT, 2011. Disponível em: <<https://www.ciat.org/cobranza-coactiva-o-ejecutiva/>>. Acesso em: 08 julho 2019.

execução fiscal administrativa por meio de um dos órgãos da Administração Tributária. Apenas Brasil, Costa Rica e El Salvador possuem dois órgãos fazendários e não realizam a execução fiscal no âmbito administrativo.

Vale dizer que os problemas apontados pela falta de integração e organização da cobrança fiscal podem estar refletindo nos resultados apresentados pela PGFN em relação à recuperação da dívida ativa. Percebe-se, no quadro formulado abaixo, um crescimento constante e gradativo da dívida ativa na PGFN (12,2% ao ano) e índices de recuperação da dívida extremamente baixos nos últimos anos (1,12% ao ano).

Quadro 7 - Montante e recuperação da Dívida Ativa na PGFN

Edição	Dados do Ano	*Estoque da Dívida Ativa	*Recuperação	% Recuperação	Aumento do Estoque da Dívida
2019	2018	2.200	23,9	1,09%	10,00%
2018	2017	2.000	26,1	1,31%	8,70%
2017	2016	1.840	14,4	0,78%	15,72%
2016	2015	1.590	14,85	0,93%	14,39%
2015	2014	1.390	20,6	1,48%	
			Média	1,12%	12,20%

“*” em bilhões de reais

Fonte: Concepção do autor com base em dados da revista PGFN em números⁴⁶

Considerando os dados acima, fica evidente que a recuperação da dívida ativa não tem alcançado resultados satisfatórios ao Estado brasileiro, porquanto nos últimos 5 anos o montante da dívida tem acrescido em R\$ 200 (duzentos) bilhões de reais ao ano (média de 12,2% anuais) ao passo que a recuperação anual da dívida permanece em R\$ 20 (vinte) bilhões de reais ao ano (1,12% anuais).

Por essa razão se faz necessário mudar o processo de cobrança fiscal como um todo de forma a integrá-lo e racionalizá-lo administrativamente, promovendo uma reestruturação organizacional no âmbito do Ministério da Economia e fornecendo instrumentos coercitivos apropriados à Administração Tributária com o fim de aprimorar a efetividade e a agilidade na recuperação do crédito tributário. Nessa mesma perspectiva, verifica-se que muitas vezes não são as imperfeições nos procedimentos administrativos ou falhas das pessoas que afetam substancialmente a eficácia da cobrança, mas sim a falta de políticas organizacionais formuladas pelo próprio Estado.

⁴⁶ PGFN. **PGFN em números**. PGFN, 2019. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014>>. Acesso em: 14 julho 2019.

3. MEDIDAS COERCITIVAS

Antes de iniciar o tópico, faz-se necessário entender o que seria propriamente uma medida coercitiva. Segundo o Dicionário Houaiss, a palavra “coerção” tem o seguinte significado: “ato ou efeito de reprimir; força exercida pelo Estado para fazer valer o direito; Coibir;”. Nesse sentido, no âmbito da cobrança fiscal, as medidas coercitivas se referem às ações praticadas pelo Estado com a finalidade de obrigar, impor ou forçar o devedor a pagar um tributo estabelecido em lei.

Assim, caso um contribuinte se recuse a pagar um tributo devidamente constituído, o Estado valerá de sua força coercitiva para recuperar o crédito, nem que para isso seja necessário destituí-lo de seus bens ou direitos. Tal poder, no Brasil, está restrito ao Poder Judiciário, ainda que não haja divergências em relação ao valor do crédito tributário.

Segundo a concepção adotada na Conferência Técnica do CIAT, realizada em Portugal no ano de 2011, as medidas coercitivas se referem às ações empregadas comumente no curso de uma ação de execução fiscal. Por essa razão, a denominação “Cobrança Coercitiva”, utilizada frequentemente no contexto dos estudos e debates do CIAT, acaba sendo correspondente ao procedimento da “Execução Fiscal” para nós brasileiros.

Sob esta perspectiva, é capaz de, em linhas gerais, se afirmar que as medidas coercitivas se consubstanciam nas seguintes ações: aplicar medidas cautelares fiscais; apreender, adjudicar e penhorar bens e direitos; confiscar salários e recursos financeiros em geral; e expropriar e executar bens e direitos. Trata-se de ações enérgicas e vigorosas, os quais a Administração Tributária, como último recurso, se vê compelida a empregar para recuperar os seus créditos.

Outrossim, as medidas coercitivas são empregadas na fase da execução fiscal, somente após o devedor se recusar a pagar a dívida no âmbito da cobrança administrativa. Além disso, a medida coercitiva específica de se executar um bem, conforme colocado acima, acaba compondo a execução fiscal como mais uma das medidas coercitivas utilizadas para recuperar o crédito fiscal. Em termos mais simples, ao executar um bem está se cumprindo uma decisão judicial dentro de um processo de execução fiscal em que se determinou a expropriação de um bem cujo propósito é utilizá-lo para quitar a dívida tributária.

Quadro 8 - Estruturação da Cobrança Fiscal

COBRANÇA FISCAL (TRIBUTÁRIA)

COBRANÇA PERSUASIVA	COBRANÇA COERCITIVA (Execução Fiscal no Brasil)
Ações que procuram convencer e induzir o devedor a pagar o tributo	Ações enérgicas praticadas com o objetivo de obrigar o devedor a pagar um tributo

MEDIDAS PERSUASIVAS Restringem algumas operações (exemplos)	MEDIDAS COERCITIVAS Obrigam a cumprir determinadas decisões (exemplos)
Impedir a concessão de benefícios fiscais ou financiamento público	Aplicar medidas cautelares fiscais
Impedir a participação em concessões, permissões e licitações públicas	Apreender, adjudicar e penhorar bens e direitos
Excluir de parcelamentos ou moratórias	Bloquear ou confiscar salários, aplicações financeiras, ações em bolsas e recursos em geral
Registrar restrições em cadastros públicos	Executar os bens e direitos do devedor
Aplicar multas ou encargos legais	
Restringir a transação de bens	

Fonte: Concepção do autor considerando a classificação da cobrança pelo CIAT

Como pode ser visto acima, as medidas coercitivas aplicadas no âmbito da cobrança coercitiva, no Brasil, são realizadas exclusivamente pelo judiciário dentro de uma ação de execução fiscal (exceto a cautelar fiscal). Não obstante esse modelo de separação de poderes (Administração Tributária e Poder Judiciário) no contexto da cobrança fiscal brasileira, a maior parte dos países delegam às suas Administrações Tributárias todas as competências para se realizar a cobrança persuasiva e coercitiva de seus tributos.

Por este motivo, será abordado na sequência o tema “Execução Fiscal Administrativa” a fim de analisar as medidas coercitivas e a cobrança coercitiva sob um ponto de vista internacional, uma vez que atualmente não seria possível avaliar as medidas coercitivas no âmbito da cobrança administrativa brasileira, porquanto no Brasil tais ações são empregadas privativamente pelo Poder Judiciário no âmbito de uma ação de execução fiscal.

3.1. EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA

Em linhas gerais, a Execução Fiscal Administrativa poderia ser denominada, a depender do país, como uma simples Cobrança Coercitiva, pois entende-se que a cobrança é o gênero do qual a execução é uma espécie. Todavia preferiu-se acompanhar a maior parte da literatura especializada brasileira e empregar neste trabalho o vocábulo “Execução” ao invés de “Cobrança” a fim de facilitar a compreensão deste assunto.

Assim sendo, considerando que existem terminologias diferentes em outros países para se referir à execução fiscal, transcreve-se a seguir essas terminologias segundo a obra “A execução fiscal administrativa no Direito Comparado⁴⁷” de Arnaldo de Godoy.

Quadro 9 - Expressão utilizada para Execução Fiscal

Países	Denominação Usual
Espanha	Processo de Execução
França	Cobrança / Recuperação / Execução
Portugal	Execução Fiscal (Administrativa)
Peru	Execução Coativa
Estados Unidos	Procedimento Administrativo de Cobrança
Bolívia	Execução Fiscal (Administrativa) e Execução Tributária
México	Procedimento Administrativo de Execução
Argentina	Execução Fiscal
Chile	Cobrança Executiva de Obrigações Fiscais em Dinheiro
Venezuela	Ação de Cobrança Executiva
BRASIL	Execução Fiscal (Judicial)

Fonte: Concepção do autor com base na obra de Arnaldo de Godoy

Sem querer adentrar os conceitos jurídicos ou não da denominação utilizada nestes países, entende-se que a Cobrança Fiscal engloba todos os procedimentos relativos ao recolhimento do tributo aos cofres do estado, inclusive a intitulada Execução Fiscal.

Quadro 10 - Cobrança Fiscal

Cobrança Fiscal	Cobrança Persuasiva
	Execução Fiscal ou Cobrança Coercitiva

Fonte: Autor

No Brasil, a execução fiscal é realizada privativamente pelo Poder Judiciário, não sendo possível, portanto, a atuação da Administração Tributária nesse feito, por falta de competência legal. Por outro lado, muitos países estrangeiros autorizam que a própria Fazenda Pública realize a execução fiscal de forma a recuperar seus créditos tributários. Isto é, nesses Estados a competência para conduzir, julgar e executar a decisão relacionados ao crédito tributário pertence especificamente à Administração Tributária

⁴⁷ Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário comparado**. 1ª ed., Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

A maior parte dos Estados, como será visto a seguir, preferem realizar os trâmites processuais da execução fiscal na esfera administrativa, conferindo assim maior eficiência na recuperação dos créditos tributários.

Quadro 11 - Competência para Execução Fiscal

Países	A Execução Fiscal / Cobrança coercitiva é realizado por qual órgão ?
Bolívia	Administração Tributária
Chile	Administração Tributária
Colômbia	Administração Tributária
Equador	Administração Tributária
Espanha	Administração Tributária
Estados Unidos	Administração Tributária
França	Administração Tributária
Honduras	Administração Tributária
Itália	Administração Tributária
México	Administração Tributária
Panamá	Administração Tributária
Paraguai	Administração Tributária
Peru	Administração Tributária
Portugal	Administração Tributária
República Dominicana	Administração Tributária
Uruguai	Administração Tributária
Venezuela	Administração Tributária
Argentina	Poder Judiciário
Brasil	Poder Judiciário
Costa Rica	Poder Judiciário
El Salvador	Poder Judiciário
Guatemala	Poder Judiciário
Nicarágua	Poder Judiciário

Fonte: Concepção do autor com base em dados de Miguel Pecho - CIAT

Percebe-se que países como Colômbia, Espanha, Estados Unidos, França, México, Peru, Portugal, Uruguai, Chile, Itália entre outros atribuem competência para sua própria Administração Tributária atuar no litígio tributário, porquanto a busca pela recuperação do crédito tributário se desenvolve integralmente no âmbito administrativo. Tais Estados, nos parece, possuem uma cultura mais pragmática, concebendo maior autonomia à Fazenda Pública, possibilitando assim executar suas atividades finalísticas conclusivamente.

Há nesses países, inclusive, um entendimento preponderante de que todos os procedimentos atinentes à cobrança fiscal se revestem de características eminentemente

administrativas e, portanto, devem ficar concentrados na Administração Tributária. Pactua-se com esse entendimento, afinal a Fazenda Pública é responsável pela gestão e arrecadação dos tributos e deveria ter poderes para cobrá-los com os meios legais adequados para cumprir essa atribuição. Procedimentos rotineiros em uma execução fiscal como a penhora, avaliação, leilão entre outros não se revestem de características judiciais, porquanto não se está julgando ao operacionalizar essas atividades. Acaso o executado se insurja contra alguma medida praticada pela Administração, a tutela judicial poderá sempre ser requisitada.

Ademais, todas as ações, as decisões e as manifestações da Administração Tributária se sujeitam aos princípios da legalidade, proporcionalidade e razoabilidade e possuem o atributo de presunção de legitimidade e de autotutela. Nesse mesmo sentido, para melhor exemplificar, transcreve-se excertos da sentença do Juiz Landa Etocruz do Tribunal Constitucional do Peru dotada de uma primorosa fundamentação.

A cobrança coercitiva é uma das manifestações da autotutela do governo executivo usufruído por algumas entidades administrativas e por isso é autorizado a executar a cobrança coercitiva de dívidas exigíveis (sejam tributáveis ou não). Como indicado por este Tribunal Constitucional, com base no número 46 do STC 0015-2005-AI/TC, **a autotutela da Administração Pública para executar suas próprias resoluções** - como no caso do processo de execução coercitiva - **baseia-se nos princípios da presunção de legitimidade e da execução de decisões administrativas**, o que implica também a proteção dos direitos fundamentais dos administrados que possam ser ameaçados ou violados pela atividade da Administração, tais como os direitos ao **devido processo legal** e a **tutela judicial efetiva**. (Tribunal Constitucional do Peru. Resolución Del Tribunal Constitucional. Expediente N° 06269-2007-PA/TC. Juiz Landa Arroyo Beaumont Callirgos Etocruz, 18/11/2008⁴⁸) (**grifos nossos**)

Observa-se que essa linha de pensamento nos transmite uma noção de que o interesse público é único e deve ser buscado pelo Estado por meio do Poder (Executivo ou Judiciário) proeminente da matéria, outorgando a outro Poder incursões mínimas de forma a equilibrar e corrigir eventuais abusos ou ilegalidades. De fato, a Administração Tributária deveria ser única responsável por cobrar os tributos afinal seus atos se baseiam em princípios administrativos fundamentais que lhe conferem força e executoriedade em suas ações.

Outrossim, conforme o Sr. Miguel Pecho⁴⁹ (CIAT), o Modelo do Código Tributário do CIAT sempre recomendou que as Administrações Tributárias tenham não somente o poder

⁴⁸ PERU. Tribunal Constitucional. Resolución Del Tribunal Constitucional. Expediente N° 06269-2007-PA/TC. **A autotutela da Administração Pública para executar suas próprias resoluções - como no caso do processo de execução coercitiva - baseia-se nos princípios da presunção de legitimidade e da execução de decisões administrativas**. Juiz Landa Arroyo Beaumont Callirgos Etocruz, 18 de novembro de 2008. Disponível em: <<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/06269-2007-AA%20Resolucion.pdf>>. Acesso em: 08 julho 2019.

⁴⁹ PECHO, M. **Cobranza Coactiva o ejecutiva**. CIAT, 2011. Disponível em: <<https://www.ciat.org/cobranza-coactiva-o-ejecutiva/>>. Acesso em: 08 julho 2019.

de cobrança persuasiva, mas também o poder de cobrança coercitiva (execução fiscal). Essa mesma recomendação ocorreu também no Seminário do CIAT sobre Sistemas de Arrecadação Tributária (Voluntário e Executivo) em que os especialistas sustentaram que as Administrações Tributárias se encarregassem do processo de cobrança em sua totalidade.

Essa recomendação tem sido desconsiderada pelos países destacados em vermelho no quadro 11. Observa-se que na Argentina e Brasil, entre outros, a execução fiscal é processada exclusivamente na esfera judicial. Todavia, na Argentina a Fazenda Pública é composta por apenas um órgão e as autoridades fiscais podem utilizar a penhora administrativa para garantir o crédito tributário em eventual execução. Este procedimento é empregado tão logo se frustre o processo de cobrança persuasiva.

Por outro lado, no Brasil, não existe como garantir o crédito tributário por meio da penhora administrativa. A opção da penhora extrajudicial, criada recentemente com a aprovação da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, e regulamentada pela Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018, não traz uma proteção relevante aos créditos da União. Trata-se de um avanço muito tímido em relação à maior garantia do crédito tributário brasileiro, porquanto tal instituto está restrito a apenas um órgão fazendário (PGFN) cuja atuação se concentra apenas na fase final cobrança fiscal (extrajudicial). Na fase inicial e intermediária da cobrança fiscal (administrativa), não se protege efetivamente o crédito tributário, uma vez que não existe a penhora administrativa no Brasil.

Antes de mais nada, a penhora tem como objetivo fundamental proteger o crédito fiscal de um ente tributante, portanto precisaria ser aplicada prontamente assim que o devedor se recusasse a pagar o débito no âmbito da cobrança persuasiva e não apenas na fase final da cobrança. A probabilidade de se penhorar um bem é muito maior se realizada logo após a finalização da cobrança persuasiva. Tal providência fortalece a recuperação da dívida no curso de todo o processo de cobrança, evitando assim o encaminhamento ao judiciário.

Outro ponto interessante a ser destacado na comparação entre os países é que o Brasil possui três órgãos distintos para realizar a cobrança tributária (RFB, PGFN e Poder Judiciário), retardando sobremaneira o processo de recuperação de créditos fiscais. Em contrapartida, em outros países, a grande maioria possui um único órgão ou no máximo dois.

Quadro 12 - Órgãos para Cobrança Tributária

Países	Quantos órgãos cuidam da Cobrança Tributária ?	A Execução Fiscal / Cobrança coercitiva é realizado por qual órgão ?
Bolívia	Único órgão	Administração Tributária

Colômbia	Único órgão	Administração Tributária
Equador	Único órgão	Administração Tributária
Espanha	Único órgão	Administração Tributária
Estados Unidos	Único órgão	Administração Tributária
França	Único órgão	Administração Tributária
Honduras	Único órgão	Administração Tributária
México	Único órgão	Administração Tributária
Panamá	Único órgão	Administração Tributária
Peru	Único órgão	Administração Tributária
República Dominicana	Único órgão	Administração Tributária
Uruguai	Único órgão	Administração Tributária
Venezuela	Único órgão	Administração Tributária
Chile	Dois órgãos (SII e TR)	Administração Tributária
Paraguai	Dois órgãos (SET/AdvT)	Administração Tributária
Itália	Dois órgãos (GdF/Eq)	Administração Tributária
Argentina	Dois órgãos (AT e JUD)	Poder Judiciário
Guatemala	Dois órgãos (AT e JUD)	Poder Judiciário
Nicarágua	Dois órgãos (AT e JUD)	Poder Judiciário
Costa Rica	Três órgãos (DGT/DGF/JUD)	Poder Judiciário
El Salvador	Três órgãos (DGII/DGT/JUD)	Poder Judiciário
Brasil	Três órgãos (RFB/PGFN/JUD)	Poder Judiciário

Fonte: Concepção do autor com base em dados de Miguel Pecho - CIAT

Observa-se que em dezesseis países, destacados em verde, a Administração Tributária é responsável por todas as etapas da cobrança fiscal, sendo que Chile, Paraguai e Itália (verde claro), por mais que tenham dois órgãos fazendários mantiveram toda a cobrança coercitiva (execução fiscal) na esfera administrativa. Já a Argentina, Guatemala e Nicarágua embora possuam um único órgão fazendário conservaram a cobrança coercitiva (execução fiscal) ao Poder Judiciário. Por fim, chega-se ao grupo do Brasil, Costa Rica e Guatemala que além de possuírem dois órgãos fazendários cobrando ainda concentram toda a execução fiscal no Poder Judiciário.

No que tange ao processo de cobrança fiscal, cuja eficácia depende principalmente da celeridade e das medidas coercitivas aplicadas, percebe-se que menos complexidade, órgãos e procedimentos envolvidos na cobrança é mais resultado, recuperação e efetividade na cobrança fiscal. Destaque-se assim que do conjunto de países grandes pesquisados neste estudo o Brasil é aquele que concede a menor autonomia à sua Administração Tributária e possui o maior número de órgãos distintos respondendo pela cobrança tributária. Certamente tal escolha pode estar refletindo nos resultados da recuperação da dívida como se pode ver a seguir.

Quadro 13 - Comparativo de Recuperação de Tributos na Execução Fiscal

De 2004 a 2007 - Porcentagem Média de Recuperação

Países	Execução Fiscal / Cobrança Coercitiva	Competência Execução Fiscal
Argentina	10,5%	Judiciário
Colômbia	9,4%	Fazenda
Equador	8,5%	Fazenda
República Dominicana	8,2%	Fazenda
Nicarágua	6,9%	Judiciário
Peru	4,3%	Fazenda
Chile	3,3%	Fazenda
Costa Rica	2,7%	Judiciário
Bolívia	2,4%	Fazenda
México	2,0%	Fazenda
Brasil	0,8%	Judiciário
* Brasil (2015 a 2019)	1,1%	Judiciário

Fonte: Administrações Tributárias dos países. Dados adicionais na nota de rodapé.

A Argentina, país que obteve o melhor índice de recuperação, embora tenha um Poder Judiciário responsável pela execução fiscal, outorgou um conjunto relevante de medidas coercitivas para sua Fazenda Pública. Nesse ponto, a autoridade fiscal argentina dispõe de autonomia para penhorar administrativamente um bem caso o devedor se recuse a pagar a dívida na fase da cobrança persuasiva, garantindo o crédito tributário. Outrossim, tem permissão para aplicar uma medida cautelar administrativa na hipótese do devedor praticar ações fraudulentas com o propósito de frustrar o alcance do seu patrimônio. Essas duas medidas coercitivas se destacam tamanha a eficácia na garantia do crédito tributário.

O Brasil, como pode ser visto acima, atingiu um índice de 0,8% de recuperação da dívida ativa nos anos de 2004 e 2007, ficando em último lugar no comparativo, e melhorou para um índice de 1,1% nos anos de 2015 a 2019. Entretanto, diante dos outros países, o índice está muito distante do resultado satisfatório para o país. Sem dúvida, o maior problema do Brasil é que as medidas coercitivas só podem ser aplicadas nas etapas finais da cobrança fiscal, circunstância em que o devedor já esvaziou o seu patrimônio. Nessa situação, as medidas coercitivas já não provocam mais efeitos na proteção do crédito tributário.

Como se pode concluir, a Administração Tributária de um Estado necessita de autonomia para aplicar medidas coercitivas importantes (penhora administrativa e medida

cautelar fiscal administrativa) para cumprir com a sua função primordial de arrecadar e tutelar o crédito tributário. Sem essas medidas a cobrança fiscal enfraquece aos olhos do contribuinte, incentivando-o a protelar indiscriminadamente o pagamento dos tributos com o fim de não pagá-los tamanha a fragilidade da Administração Tributária.

Ademais, a Cobrança Fiscal precisa ser pensada e organizada de forma a integrar e racionalizar todas as atividades relativas ao processo da cobrança com o propósito de agilizar e potencializar a efetividade na recuperação dos tributos. Se a Fazenda Pública é responsável por todas as etapas da cobrança, não se perde tempo transferindo processos entre órgãos, pois todo o histórico é conhecido pela Fazenda Pública, tornando possível a imediata implementação das decisões, assim que finalizado o conflito administrativo.

Por todo o exposto, conclui-se que a Administração Tributária precisa dispor de medidas coercitivas como a penhora, a medida cautelar fiscal e a execução de bens para cumprir a sua finalidade principal de arrecadar tributos, sem que para isso seja necessário solicitar ao judiciário para aplicá-las. O processo de cobrança fiscal não deveria ser moroso, complexo, ineficaz e oneroso, afinal os recursos advindos da arrecadação são essenciais para financiar a saúde, educação, segurança e demais políticas sociais do país.

4. TEMPO PARA INICIAR A COBRANÇA ADMINISTRATIVA

Para se iniciar uma cobrança administrativa fiscal basta que o tributo não tenha sido pago no vencimento e a dívida não esteja em nenhuma das causas de suspensão de exigibilidade. Logo, um tributo pago, por óbvio não deve ser cobrado, assim como um tributo não pago, porém com a sua exigibilidade suspensa também não deve ser cobrado.

Antes de mais nada, um tributo, ou seja, um crédito tributário se constitui por meio de um lançamento (ato administrativo) realizado por uma autoridade administrativa (artigo 142 do CTN). Além disso, a Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça definiu que as declarações prestadas pelo contribuinte também constituem o crédito tributário. Como resultado essas declarações, indicando os tributos e valores devidos, e enviadas eletronicamente para a RFB acabam caracterizando um lançamento por homologação.

O lançamento por homologação é aquele em que o contribuinte ou responsável tributário realiza o pagamento do tributo antecipadamente sem a necessidade de prévio exame da autoridade fiscal. A homologação ocorre em momento posterior assim que a autoridade fiscal tomar conhecimento do feito.

A rigor, todos os pagamentos realizados pelos contribuintes na rede bancária são recepcionados pelos sistemas informatizados da RFB e confrontados com os créditos tributários constituídos por meio do lançamento. Após o processamento dos dados são identificados os créditos tributários que serão objeto da cobrança administrativa. Entretanto, por vezes, a cobrança não pode ser iniciada, uma vez que os recursos administrativos e os parcelamentos suspendem a exigibilidade do crédito tributário (art.151 do CTN). Dependendo das circunstâncias o processo da cobrança administrativa só se inicia após 18 anos da constituição do crédito tributário.

Evidentemente que quanto maior a demora para iniciar a cobrança de uma dívida, menor a sensação de risco percebido pelo contribuinte, induzindo-o a descumprir com suas obrigações fiscais dentro dos prazos determinados. Outrossim, a probabilidade de se recuperar um crédito fiscal vai diminuindo conforme o tempo vai passando. Uma empresa pode encerrar suas atividades ou falir, um cidadão pode falecer ou tornar-se insolvente e, principalmente, um devedor pode se desfazer de seus bens e frustrar totalmente a execução fiscal porvir.

Considerando que muitas empresas encerram as suas atividades prematuramente e ainda representam 96%⁵⁰ (noventa e seis por cento) de todos os créditos tributários suspensos na RFB (R\$ 1.702 – um trilhão e setecentos e dois bilhões de reais), destaca-se, por pertinência, o quadro do IBGE⁵¹ (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) indicando a idade média das empresas no Brasil, isto é, o tempo de atividade de um empreendimento por número de empregados.

Quadro 14 - Idade média das empresas por número de empregados

	Empresas	Idade média das empresas
Total	4 552 431	10,9

Empregados	Empresas	Idade média
0 a 4	3 238 263	9,8
5 a 9	722 591	12,3
10 a 19	356 575	13,9
20 a 29	94 365	15,1
30 a 49	65 565	16,0
50 a 99	41 354	17,6

⁵⁰ RFB **Análise de Créditos Ativos – Dezembro/2018**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/arquivos-e-imagens/nota-creditos-ativos-dezembro-de-2018.pdf> Acesso em 11 de julho de 2019

⁵¹ IBGE. **Demografia das Empresas 2015**. IBGE, 2015. Disponível em: ftp://ftp.ibge.gov.br/Demografia_das_Empresas/2015/tabelas_empresas_2015_xls.zip. Acesso em: 11 julho 2019.

100 a 249	20 842	20,3
250 a 499	6 752	23,8
500 e mais	6 124	27,4

Fonte: IBGE

Como pode ser observado no quadro, a média de duração de uma empresa no Brasil é de 10,9 (dez vírgula nove) anos, sendo que na medida em que o número de empregados aumenta, o tempo de sobrevivência da empresa também aumenta. Vale dizer que se trata de algo normal, afinal muitos negócios começam pequenos e com o passar do tempo vão expandindo os seus negócios, juntamente com o número de empregados.

Todavia, o que precisa ser ressaltado é que o prazo de suspensão do crédito tributário não pode ser longo, porquanto isso afeta diretamente o tempo para se iniciar a cobrança administrativa. Se uma empresa sobrevive em média 10,9 anos o período de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não pode chegar até 18 anos. Trata-se de um contrassenso iniciar a cobrança administrativa de uma empresa somente após o encerramento de suas atividades.

Portanto, a cobrança administrativa precisa iniciar o quanto antes, assim que o crédito tributário for constituído. Para isso ocorrer o período de suspensão da exigibilidade do crédito tributário precisa ser reduzido a fim de possibilitar o início da cobrança administrativa o mais rápido possível. Quanto mais rápido o início da cobrança maiores são as chances de recuperar os tributos.

No próximo tópico será abordado duas situações importantes em que a exigibilidade do crédito tributário fica suspenso: Contencioso Administrativo e Compensação.

4.1. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Segundo o Dicionário Houaiss⁵², o contencioso é algo “sujeito a dúvidas, a reivindicações; incerto, dúbio” ou “ato que possa ser objeto de contestação ou de disputa; litigioso, duvidoso, contestado”. A princípio, o contencioso administrativo fiscal é um sistema de controle da legalidade dos atos administrativos pelo qual a Administração Tributária assegura ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, possibilitando assim que a própria Administração corrija ou reveja seus atos em caso de ilegalidades.

⁵² HOUAISS, A. Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

Assim, caso o contribuinte não concorde com o valor do tributo que esteja lhe sendo imputado, basta impugná-lo (contestá-lo), dentro dos 30 dias em que tomou ciência, para iniciar o contencioso administrativo fiscal. Tal providência é uma faculdade concedida ao reclamante, pois se assim desejar poderá abdicar da via administrativa e contestá-lo diretamente na esfera judicial. No entanto, a discussão na esfera administrativa acaba sendo mais vantajosa para o contribuinte, pois inexistem custos processuais e o tributo fica suspenso da cobrança até a decisão administrativa definitiva.

O contencioso administrativo fiscal se inicia no instante em que o contribuinte apresenta uma impugnação de um lançamento de ofício ou manifestação de inconformidade contra decisões relativas à compensação, restituição, ressarcimento, reembolso ou benefícios fiscais. As sequências das fases processuais do contencioso administrativo fiscal foram enumeradas a seguir para melhor entendimento:

- 1) Autoridade Administrativa efetua o Lançamento de ofício ou emite um Despacho Decisório de Indeferimento do Direito Creditório;
- 2) Contribuinte apresenta a Impugnação ou Manifestação de Inconformidade. Neste momento tem início o contencioso administrativo. O crédito tributário fica com a exigibilidade suspensa até a decisão administrativa definitiva;
- 3) Julgamento em 1º Instância (DRJ - Delegacia Regional de Julgamento);
- 4) Acórdão de 1º Instância;
- 5) Contribuinte apresenta Recurso Voluntário;
- 6) Julgamento em 2º Instância (CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais);
- 7) Acórdão de 2º Instância;
- 8) Contribuinte apresenta Recurso Especial de Divergência;
- 9) Julgamento em Instância Especial; e
- 10) Decisão administrativa definitiva.

Não obstante as fases do contencioso sejam as mesmas para discutir o lançamento de ofício (impugnação) e o despacho decisório de indeferimento do direito creditório (manifestação de inconformidade), neste tópico será tratado somente o caso do lançamento de ofício.

Assim delimitado o assunto deste tópico, torna-se importante destacar as três modalidades de lançamento previstas no CTN:

- 1) Lançamento de Ofício (art.149 do CTN): A autoridade administrativa efetua o lançamento de ofício quando o sujeito passivo comete alguma infração tributária. Geralmente ocorre após um procedimento de fiscalização.
- 2) Lançamento por Declaração ou Misto (art.147 do CTN): O sujeito passivo declara o valor devido e depois a autoridade administrativa constitui o crédito tributário. Essa modalidade caiu em desuso por ser muito trabalhosa para o Fisco.
- 3) Lançamento por Homologação (art.150 do CTN): O sujeito passivo declara o valor devido, paga antecipadamente e a autoridade administrativa ao ter conhecimento homologa. É a modalidade mais utilizada atualmente.

Apesar da maior parte dos créditos tributários serem constituídos pelo lançamento por homologação, o contencioso administrativo fiscal é formado em grande parte pelos valores oriundos do lançamento de ofício. Isso ocorre porque neste lançamento não existe a participação do sujeito passivo, isto é, ao identificar uma infração tributária do contribuinte o auditor-fiscal constitui unilateralmente o crédito tributário. Por outro lado, no lançamento por homologação, o sujeito passivo declara o valor do tributo e efetua o pagamento sem qualquer ação da autoridade administrativa.

Essa constatação está baseada nos valores totais dos lançamentos de ofício ainda em julgamento administrativo fiscal em dezembro de 2018. São R\$ 493,9 bilhões (quatrocentos e noventa e três bilhões e novecentos milhões de reais) lançados entre 2010 a 2018 (oito anos) em contencioso administrativo fiscal de um total em julgamento de R\$ 1.119,3 (um trilhão, cento e dezenove bilhões e trezentos milhões de reais). Esses dados estão disponíveis no Plano Anual de Fiscalização⁵³ e na Análise dos Créditos Ativos⁵⁴ obtidos no sítio da RFB.

Quadro 15 - Lançamentos de Ofício ainda em julgamento

Ano do Lançamento de Ofício	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Montante ainda em julgamento	10,3	16,5	26,1	62,5	62,9	69,6	72,9	119,7	53,4
Lançamentos de Ofício de 2010 a 2018 que ainda estão em contencioso administrativo	493,9								

⁵³ RFB. **Plano Anual da Fiscalização**. Receita Federal, 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-eimagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf>. Acesso em: 16 julho 2019.

⁵⁴ RFB. **Análise dos Créditos Ativos Dezembro/2018**. Receita Federal, 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/arquivos-e-imagens/nota-creditos-ativos-dezembro-de-2018.pdf>>. Acesso em: 11 julho 2019.

Valor total de todo o contencioso administrativo em Dez/2018	1.119,3
--	---------

Fonte: Formulado com dados do sítio da RFB

É possível observar que apenas os lançamentos de 2010 a 2018, em julgamento, representam 44% (quarenta e quatro por cento) de todo o contencioso administrativo fiscal, sendo que muitos lançamentos desses exercícios já foram julgados e os anteriores à 2010 não estão computados no quadro. Interessante destacar que em 2019 ainda existem R\$ 10 bilhões de reais do exercício 2010 em julgamento. Isso quer dizer que os valores totais de lançamentos em julgamento devem ser maiores que R\$ 493,9 bilhões, porquanto ainda devem existir lançamentos anteriores à 2010 que não foram computados nessa análise.

Outro ponto que merece a atenção é o valor total que está sendo discutido no contencioso administrativo fiscal. Em dezembro de 2018 eram R\$ 1.119 trilhão (um trilhão, cento e dezenove bilhões de reais) de tributos suspensos, ou seja, impedidos de se iniciar a cobrança administrativa na RFB. Além disso, um lançamento de ofício realizado no ano de 2010, em geral, se refere a tributos cujos fatos geradores ocorreram nos 5 anos anteriores ao lançamento. Nesse caso, em 2010 são lançados tributos de 2005 a 2010.

Veja que a situação vai se agravando, pois se existem R\$ 10 bilhões lançados no ano de 2010 que ainda estão em julgamento, isso quer dizer que os tributos podem ser oriundos do ano de 2005, ou seja, 14 anos atrás. Além disso, não estão sendo considerados neste estudo os lançamentos anteriores ao exercício de 2010 que ainda podem existir. Some-se a isso o fato de uma empresa brasileira ter uma vida média de 10,9 anos, segundo o IBGE⁵⁵, e 96%⁵⁶ do crédito tributário suspenso em contencioso administrativo ser das empresas.

Percebe-se, desse modo, um cenário desfavorável para a cobrança administrativa fiscal, porquanto recuperar uma dívida após uma década é algo incerto. Quanto mais o tempo passa, mais difícil se torna a recuperação do tributo. Nesse ponto, o contencioso administrativo precisaria ser reavaliado integralmente com o propósito de reduzir os prazos para as decisões, uma vez que uma decisão tardia pode não ter mais efeitos no caso concreto.

Em relação aos prazos para as decisões, a Delegacia Regional de Julgamento – DRJ, divulgou em 2018 que o tempo de tramitação de um processo nessa instância alcançava um

⁵⁵ IBGE. **Demografia das Empresas 2015**. IBGE, 2015. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Demografia_das_Empresas/2015/tabelas_empresas_2015_xls.zip>. Acesso em: 11 julho 2019.

⁵⁶ RFB. **Análise dos Créditos Ativos Dezembro/2018**. Receita Federal, 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/arquivos-e-imagens/nota-creditos-ativos-dezembro-de-2018.pdf>. Acesso em: 11 julho 2019.

prazo médio⁵⁷ de 2 anos e 9 meses. Já o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, segundo auditoria conjunta⁵⁸ entre o CGU (Controladoria Geral da União) e TCU (Tribunal de Contas da União) sobre a sua integridade, possuía um tempo médio de apreciação superior a 5 anos em 2014. Logo, se juntar os prazos médios de apreciação desses dois órgãos julgadores chega-se a 8 anos aproximadamente o tempo médio para tramitação de um processo no contencioso administrativo fiscal.

Além desse prazo, como já mencionado, existe o prazo decadencial de 5 anos ao qual o lançamento se sujeita. Em razão disso, um lançamento efetuado hoje pode constituir um crédito tributário relativo a até 5 anos atrás. Por conseguinte, um crédito tributário existente poderia demorar até 5 anos para ser constituído por um lançamento. Nesse sentido, para elaborar o quadro abaixo, foi considerado que o tempo médio para se constituir um crédito tributário por um lançamento seria da metade do prazo decadencial, ou seja, 2 anos e 6 meses.

Quadro 16- Tempo de Constituição e Suspensão de um Crédito Tributário

LANÇAMENTO	Constituição do Crédito Tributário (Tempo Médio de CONSTITUIÇÃO)	Contencioso Administrativo (Tempo Médio de SUSPENSÃO)	Total do Tempo Suspenso (Média)
Lançamento por Homologação	Imediato	Não tem, pois o débito é declarado pelo próprio contribuinte	Não fica suspenso, exceto em caso de compensação
Lançamento de Ofício	2 anos e 6 meses	8 anos	10 anos e 6 meses
Critério para estimar o tempo médio	Foi considerado metade de 5 anos (período anterior a que o lançamento pode alcançar)	DRJ - 2 anos e 9 meses (sítio RFB). CARF mais de 5 anos, segundo auditoria do CGU e TCU	

Fonte: Formulado com dados da RFB e CGU

Como pode ser observado, somando-se o tempo médio para se constituir um crédito tributário por um lançamento de ofício, mais o tempo médio de apreciação no contencioso administrativo, chega-se a média de 10 anos e 6 meses o prazo para se iniciar a cobrança dessa dívida. Certamente, um prazo muito longo (uma década) para se iniciar a cobrança administrativa fiscal.

⁵⁷ RFB. **Julgamento Administrativo na DRJ**. Receita Federal, 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/julgamento-administrativo/dadosestatisticos/arquivos-e-imagens/cocaj_dashboard.pdf>. Acesso em: 29 julho 2019.

⁵⁸ CGU. **Auditoria Conjunta CGU e TCU – Avaliação da Integridade do CARF**. CGU, 2016. Disponível em: <<https://auditoria.cgu.gov.br/download/7938.pdf>>. Acesso em: 17 julho 2019.

Além disso, pela evolução do número de processos administrativos fiscais que essas duas instâncias têm registrado nos últimos anos, não se vê perspectivas de melhoras a curto prazo.

Quadro 17 - Evolução da Quantidade de Processos na DRJ e no CARF - Em mil processos

	dez/15	dez/16	dez/17	dez/18
DRJ	225	255	250	258
CARF			118	123
TOTAL			368	381

Fonte: Formulado com dados da DRJ e CARF

Quadro 18 - Evolução do Valor em Estoque DRJ e CARF

Mês	dez/14	dez/15	dez/16	dez/17	dez/18	Média
*Estoque em Valor R\$ (Em bilhões)	880	946	1.032	1.053	1.119	
Aumento do valor do Estoque		7,50%	9,09%	2,03%	6,27%	6,22%

Fonte: Codac/RFB Créditos Ativos 2015 a 2019

Verifica-se que a DRJ (quadro 15) vem aumentando a quantidade de estoques nos últimos 4 anos e o CARF idem nos 2 últimos anos, além disso o valor em apreciação (quadro 16) também segue em crescimento de 6,22% ao ano em média. Por esses dados, conclui-se que existe uma tendência em aumentar ainda mais o volume de processos e de valores dentro da DRJ e do CARF.

Trata-se de um cenário difícil para o contencioso administrativo fiscal e principalmente para a atividade de cobrança administrativa, pois o prazo muito longo praticamente inviabiliza uma recuperação eficaz do crédito tributário.

Bem a verdade, não se vislumbra uma solução milagrosa para se resolver todos os problemas do contencioso administrativo fiscal atualmente. São vários fatores que acumulados potencializam os efeitos da morosidade e do aumento dos estoques nos órgãos julgadores. Como exemplo citam-se: quantidade de tributos, de normas tributárias e de atos processuais administrativos; complexidade da legislação tributária; falta de integração entre os órgãos julgadores; excesso de procedimentos internos; falha na gestão entre outros. Não obstante as dificuldades, verifica-se que existem medidas pontuais que se aplicadas poderiam agilizar o trâmite processual administrativo.

Provavelmente, uma medida importante para otimizar o contencioso administrativo seria a padronização da base jurídica utilizada pela RFB, DRJ e o CARF, porquanto este não fundamenta as suas decisões nas mesmas bases daqueles. Soa estranho ouvir isto, afinal a lei é

única e deveria ser observada por todos, no entanto muitas vezes a interpretação dada à lei ao caso concreto não é igual para todos. Assim, existem sentenças de tribunais superiores que possuem diversas interpretações dependendo de quem as lê. Se essa pessoa for um julgador do CARF, a interpretação dada a essa sentença possivelmente refletirá nas suas decisões dentro do órgão.

O CARF, embora seja um órgão colegiado do Ministério da Economia, tem em sua composição turmas e câmaras de julgamento formadas por 50% de representantes da Fazenda e 50% dos contribuintes. Isto é, apesar de integrar a Administração Tributária, possui 50% de julgadores que não são servidores ou empregados fazendários. Essa composição por vezes altera a forma de interpretação e a base jurídica utilizada para fundamentar as decisões. Nesse sentido, os acórdãos do CARF possuem maior carga de entendimentos e interpretações dos seus julgadores advindos de sentenças de tribunais superiores.

Por outro lado, as unidades da RFB (Delegacias da Receita Federal – DRF) e as DRJ, apesar usufruírem da independência nas decisões, se vinculam às normas complementares administrativas da RFB (Instruções Normativas, Normas de Execução, Notas Técnicas, Portarias etc) e somente “se vinculam às decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral (STF) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ), após expressa manifestação da PGFN”. Já o CARF não se vincula às normas complementares da RFB e nem às manifestações da PGFN sobre as decisões proferidas em Recursos Extraordinários e Especiais dos tribunais superiores.

Desse modo, citando como exemplo, um auditor-fiscal, com base nas leis e nas normas complementares da RFB, efetua um lançamento tributário no sujeito passivo. Este impugna o lançamento e a DRJ mantém o lançamento, fundamentado na mesma base jurídica do auditor. É interposto o recurso voluntário e o CARF, sem vinculação às normas complementares da RFB e às manifestações da PGFN sobre recursos do STF e STJ, dá provimento ao recurso do sujeito passivo. Em outro momento, o auditor-fiscal efetua o mesmo tipo de lançamento em outro contribuinte e novamente o contencioso administrativo se instaura até decisão favorável ao contribuinte.

Percebe-se que provavelmente durante 8 anos, tempo médio de duração do contencioso administrativo, os auditores-fiscais de diversas DRF poderiam estar lançando tributos que futuramente o CARF os anularia. Seria um grande desperdício de trabalho e de recursos públicos nas DRF, DRJ e no CARF. Assim, enquanto não houvesse uma padronização na base jurídica utilizada entre as Delegacias (DRF e DRJ) e o CARF diversos processos

ingressariam no contencioso administrativo, aumentando o número de estoques e o tempo de apreciação dos mesmos.

Uma forma de uniformizar a base jurídica está disciplinada no artigo 75 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (Regimento Interno do CARF⁵⁹) cujo teor prevê que por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da RFB ou do Presidente de Confederação representativa de categoria econômica, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal. Todavia tal proposta precisa ser encaminhada pelo Presidente do CARF ao Ministro de Estado.

Trata-se de uma solução paliativa, porquanto a súmula do CARF exige todo um rito processual dentro do órgão e ocorre na etapa final de um contencioso administrativo. A uniformização, nesse caso, demoraria muito tempo para ocorrer e não estancaria a entrada de processos administrativos durante todo esse período. O problema principal está no fato das Delegacias (DRF e DRJ) estarem vinculadas a normas complementares e manifestações da PGFN enquanto o CARF não. A base jurídica para fundamentar os lançamentos tributários não são os mesmos para fundamentar os acórdãos do CARF.

A solução ideal passa por um processo de padronização e simplificação das normas complementares da RFB e das manifestações vinculantes da PGFN em conjunto com o entendimento preponderante do CARF. Entende-se que as autoridades máximas da RFB, PGFN e CARF precisam constantemente uniformizar os entendimentos sobre as matérias relevantes do contencioso administrativo a fim de padronizar e simplificar os atos internos vinculantes desses órgãos. O remédio para o problema precisa vir de cima, após a concordância entre os três protagonistas do contencioso administrativo.

Outra medida relevante para reduzir o tempo do contencioso administrativo seria a supressão de uma instância do CARF de modo que a instância remanescente uniformizasse os acórdãos divergentes das DRJ. Atualmente a DRJ julga em 1º instância e o CARF julga em duas instâncias (2º e Especial). A especial se destina a uniformizar as decisões divergentes da 2º instância e acaba compondo basicamente a 3º instância do CARF. Logo, são três instâncias administrativas expedindo atos processuais no contencioso administrativo fiscal.

Essa sugestão é a base da proposta apresentada pelo Sindifisco (Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil) ao Ministro da Economia. Muito embora o

⁵⁹ CARF. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. **Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**, 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarfmultivigente.pdf>>. Acesso em: 18 julho 2019.

conteúdo da proposta não tenha sido divulgado, o que está claro é que o CARF ficaria com a competência de uniformizar as decisões divergentes da DRJ e não da sua 2º instância. Além disso a DRJ precisaria ser reestruturada para permitir o amplo exercício da advocacia, como a sustentação oral e demais atos processuais, como ocorre hoje na 2º instância do CARF. Em resumo, a DRJ ficaria como a 1º instância julgando nos mesmos moldes do CARF e este seria a 2º instância uniformizando as decisões das DRJ. O CARF teria apenas uma instância e o contencioso administrativo fiscal ficaria com duas.

Sem dúvida alguma haveria uma redução do tempo médio de julgamento nas duas instâncias (2º e especial) do CARF que é estimado em mais de 5 anos, conforme já mencionado no quadro 14. Essa constatação se deve ao fato da DRJ ter um tempo médio de 2 anos e 9 meses para apreciar a contestação em apenas uma instância de julgamento, resultando em praticamente a metade do tempo do CARF que julga em duas instâncias. Assim, é quase certo que a supressão de uma instância no CARF reduziria o tempo médio de todo contencioso administrativo fiscal em aproximadamente 2 anos e 6 meses.

O ponto crucial dessa proposta seria o fato de suprimir justamente a instância em que os representantes dos contribuintes mais atuavam dentro do CARF. Essa questão, com certeza, não seria aceita pelos contribuintes, porquanto eles estariam sendo afastados das decisões do contencioso administrativo. Todavia há de se questionar sobre o fato dos contribuintes poderem anular um ato administrativo de um auditor-fiscal cuja atuação é vinculada a normas legais. O processo administrativo visa que a administração pública, após assegurar o contraditório e a ampla defesa das partes, possa rever os seus próprios atos e anulá-los se ilegais.

Cabe ao contribuinte atacar as normas legais e complementares de forma que cessem os lançamentos supostamente ilegais e não rever um ato administrativo vinculado sem as considerá-las. A atribuição para interpretar uma lei pertence ao judiciário e a atribuição para rever um ato administrativo pertence à própria administração. O contribuinte e a RFB possuem visões diferentes sobre a arrecadação de tributos e precisam discutir esses posicionamentos em foros adequados e não julgando rotineiramente cada lançamento tributário vinculado.

Sabe-se que a Administração Tributária precisa ser eficiente conforme determina a Constituição Federal. Por consequência, as maiores e melhores empresas privadas do país muito provavelmente sejam eficientes, entretanto, acredita-se que nem estas conseguiriam sobreviver se houvessem rotineiramente visões divergentes em cada decisão operacional. Isso atrasa, causa desgastes, conflitos e principalmente morosidade no fluxo de trabalho. Posicionamentos diferentes dentro de uma organização precisam ser resolvidos e conciliados na alta cúpula antes

que sejam operacionalizados e executados dentro de uma organização. Essas diferenças não podem refletir nos procedimentos e atos administrativos internos, porquanto demandam tempo e recursos públicos para sua execução.

Nesse sentido, entende-se que os posicionamentos divergentes entre os contribuintes e a RFB precisariam ser solucionados em um Conselho Fiscal, composto por 50% de integrantes de ambos os lados, por meio da elaboração de uma Súmula Fiscal. Esta seria o resultado do entendimento conjunto sobre determinada matéria tributária e seria vinculante para toda a Fazenda Pública. Se essas divergências não forem resolvidas no Conselho Fiscal restaria ao contribuinte buscar o Poder Judiciário, foro competente para solucionar as controvérsias.

4.2. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O conceito de compensação é fornecido pelo artigo 368 do Código Civil⁶⁰ (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) e diz que: “Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”. Para o CTN⁶¹ (inciso II do art. 156) a compensação constitui uma modalidade de extinção do tributo e possibilita ao contribuinte utilizar seus créditos líquidos e certos com a Fazenda Pública para abater os seus débitos fiscais (art. 170 do CTN). Para maior compreensão, é importante ressaltar que os créditos líquidos e certos com a Fazenda Pública representam o direito creditório do contribuinte, já o crédito tributário representa a dívida do contribuinte, isto é, o tributo devido por ele.

O artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, autoriza o sujeito passivo a utilizar o seu direito creditório junto à RFB na compensação de débitos próprios relativos à tributos administrados pelo mesmo órgão. Esse procedimento será realizado por meio de uma declaração de compensação em que constarão informações relativas ao direito creditório e os respectivos débitos abatidos (art.74, §1º do CTN). Os débitos compensados ficam extintos, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art.74, §2º do CTN), ou seja, enquanto não houver expressa manifestação da RFB a respeito da compensação pleiteada, o débito permanece extinto. Registre-se que a RFB precisa se manifestar em até 5 anos, contado da data da entrega

⁶⁰ BRASIL. Lei n 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 18 julho 2019.

⁶¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Código Tributário Nacional). **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional**, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 02 junho 2019.

da declaração, porquanto passado esse prazo ocorre a homologação tácita, isto é, extinção definitiva do débito (art.74, §5º do CTN).

Para se ter uma percepção da representatividade deste tema, elaborou-se, a título ilustrativo, um quadro com a quantidade de declarações de compensação transmitidas pelos contribuintes à RFB e o montante do direito creditório envolvido. Destaque-se que tanto o número de declarações quanto o valor envolvido indicam uma tendência de crescimento nos 2 últimos anos.

Quadro 19 - Compensação – Quantidade e Valores

	Quantidade de declarações	Valor do Direito Creditório	Variação em relação ao ano anterior
31/12/2018	225 mil	151 bilhões	45%
31/12/2017	217 mil	104 bilhões	37%
31/12/2016	127 mil	76 bilhões	-14%
31/12/2015	154 mil	88 bilhões	

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da RFB

Como se percebe, são valores relevantes do direito creditório, no entanto não podem ser cobrados dos contribuintes até que a RFB se manifeste contrariamente à compensação. Essa manifestação ocorre através de um despacho decisório de não homologação da compensação ou de homologação parcial. Entretanto, é necessário que essa decisão seja recebida pelo contribuinte em até 5 anos da data da transmissão da declaração de compensação, caso contrário a RFB perde o direito de exigir o débito (decadência).

Nesse sentido, observa-se que é importante que a RFB analise as compensações rapidamente para evitar a homologação tácita e possibilitar o retorno dos débitos indevidamente compensados para a cobrança administrativa. Um detalhe significativo nessa análise é que apesar do despacho decisório se manifestar sobre a compensação (homologação) o que se decide efetivamente na declaração é o montante do direito creditório do contribuinte, ou seja, o fato de homologar ou não (compensar ou não) um débito é consequência automática do valor do direito creditório reconhecido. Dependendo do valor reconhecido, poderá ocorrer a homologação total, parcial ou a não homologação dos débitos compensados.

Assim, imagine-se que um contribuinte envie uma declaração de compensação em que o direito creditório informado é de 100 e o débito de 80. Se o auditor-fiscal decidir reconhecer apenas 90 de direito creditório, será eliminado (glosado) o direito creditório em 10 e homologado o débito em 80. O contribuinte poderá apresentar uma manifestação de inconformidade contra os 10 não reconhecidos pelo auditor, terá a confirmação da extinção

definitiva (homologação) de um débito de 80 e ainda terá um direito creditório de 10 para compensar futuramente com outro débito ou pedir restituição/ressarcimento, conforme o caso.

Quadro 20 - Exemplo 1 de compensação

Exemplo 1 - Homologação Total	Direito Creditório (Crédito líquido e certo do contribuinte)	Débito (Crédito Tributário, Tributo Devido ou Dívida)
Contribuinte envia uma declaração de compensação (Direito creditório 100 e débito 80)	100	80
Auditor-fiscal decide reconhecer o direito creditório em 90	90	
Declara a compensação/homologação TOTAL do débito em 80		80
Automaticamente sobra 10 de direito creditório, pois já foi reconhecido e não foi compensado pelo contribuinte	10	
Contribuinte entra com Manifestação de Inconformidade contra a decisão de não reconhecer o direito creditório de 10	10	
Débito ou crédito tributário suspenso 0		0

Fonte: Autor

Agora, utilizando a mesma declaração do exemplo acima, o auditor-fiscal confere os documentos fiscais do contribuinte e decide reconhece apenas 60 de direito creditório. Nesse caso será glosado o direito creditório em 40 e homologado parcialmente o débito em 60. O contribuinte poderá apresentar uma manifestação de inconformidade contra os 40 não reconhecidos pelo auditor e contra os 20 não homologados e terá a confirmação da extinção definitiva (homologação) de um débito de 60.

Quadro 21 - Exemplo 2 de compensação

Exemplo 2 - Homologação Parcial	Direito Creditório (Crédito líquido e certo do contribuinte)	Débito (Crédito Tributário, Tributo Devido ou Dívida)
Contribuinte envia uma declaração de compensação (Direito creditório 100 e débito 80)	100	80
Auditor-fiscal decide reconhecer o direito creditório em 60	60	
Declara a compensação/homologação PARCIAL do débito em 60		60
Não sobra direito creditório, pois o que foi reconhecido já foi compensado pelo contribuinte	0	
Contribuinte entra com Manifestação de Inconformidade contra a decisão de não reconhecer o direito creditório em 40 e contra a declaração de não homologação do débito em 20	40	
Débito ou crédito tributário não homologado e suspenso 20		20

Fonte: Autor

Como pode ser observado, a diferença mais relevante entre os dois exemplos é que neste último o contribuinte não teve homologado um débito de 20, no entanto teve a exigibilidade suspensa devido à manifestação de inconformidade tempestiva. A questão primordial é entender o motivo pelo qual o débito de 20 precisa ficar suspenso. O objeto da manifestação de inconformidade é o montante do direito creditório não reconhecido pelo auditor, a não homologação do débito é apenas uma consequência deste não reconhecimento.

Tanto a DRJ como o CARF irão julgar o direito creditório do contribuinte, a constituição do débito não está em discussão na lide, este representa apenas o resultado de uma operação matemática de subtração entre o direito creditório reconhecido e o débito sujeito à compensação. Além disso, o §6º do artigo 74 do CTN dispõe que “a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”.

Desse modo, percebe-se que o débito já foi confessado pelo sujeito passivo na declaração e apesar deste insurgir quanto à não homologação, declarado pelo auditor-fiscal, o que está no cerne do litígio é a decisão sobre montante do direito creditório. Assim é importante reparar que em um despacho decisório de não homologação de compensação o auditor-fiscal decide sobre o reconhecimento ou não do direito creditório do contribuinte e apenas declara sobre a não homologação de um débito para evitar a homologação tácita deste. A não homologação é apenas uma constatação do que foi decidido.

Considerando o que foi exposto, verifica-se que não haveria razão para se suspender um débito já confessado pelo próprio sujeito passivo. Afinal, apenas os créditos líquidos e certos (direito creditório) do contribuinte contra a Fazenda Pública poderiam ser utilizados na compensação dos débitos (art. 170 do CTN). Se o contribuinte não conseguiu provar o seu direito creditório à autoridade administrativa quando solicitado é porque não era um crédito líquido e certo.

Segue nessa linha de pensamento o §7º do artigo 74 da Lei 9.430/1996 que estabelece à autoridade administrativa o dever de intimar o contribuinte a efetuar o pagamento dos débitos indevidamente compensados no prazo de 30 dias, contados da ciência da não homologação. Se não houver pagamento o débito será encaminhado à PGFN para inscrição em dívida ativa (§8º, art.74 da Lei 9.430/1996). Já o §9º, do mesmo dispositivo, faculta ao sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação.

Por outro lado, o grande problema está no §11º do artigo 74, da Lei 9.430/1996, que estabelece a suspensão do crédito tributário não homologado objeto de manifestação de

inconformidade. Ou seja, se houver contestação da não homologação da compensação o débito ficará suspenso e obedecerá ao rito processual do PAF (Decreto nº 70.235/1972). Percebe-se que este parágrafo contém regramentos que destoam dos demais dispositivos ora estudados neste subtópico, porquanto desconsidera o §6º da Lei 9.430/1996, que institui a confissão da dívida na declaração de compensação, o artigo 170 do CTN, que autoriza a compensação apenas com créditos líquidos e certos do sujeito passivo, e ainda submete um débito regularmente constituído e confessado em uma suspensão de exigibilidade cuja finalidade é impugnar a constituição do crédito tributário e não o indeferimento do direito creditório. Isto é, a regra original do PAF diz que deve ser suspenso um crédito tributário se o objeto da impugnação for a constituição deste. Por certo não faz o menor sentido suspender o crédito tributário se o objeto da contestação é o direito creditório.

Concorda-se com o §11º do artigo 74, da Lei 9.430/1996 ao prever o rito processual do PAF para a manifestação de inconformidade relativamente à decisão de não reconhecimento do direito creditório e à declaração de não homologação do crédito tributário, todavia entende-se que a suspensão deveria recair tão somente à possível utilização do direito creditório pelo contribuinte, afinal o cerne da contestação é exatamente a decisão de não reconhecimento do direito creditório.

Não obstante a opinião ora exposta, atualmente todos os débitos não homologados objeto de manifestação de inconformidade permanecem suspensos até que haja decisão administrativa definitiva. Nesse ponto, verifica-se que todos os débitos não homologados ficarão impedidos de se iniciar a cobrança administrativa da mesma forma que os créditos tributários oriundos dos lançamentos de ofício abordados no subtópico anterior (Contencioso Administrativo).

Vale dizer que esses débitos indevidamente compensados, além de aumentar ainda mais o quantitativo de processos administrativos e o montante de créditos tributários suspensos no âmbito dos órgãos julgadores, tem o condão de retardar ainda mais a cobrança administrativa, uma vez que o crédito tributário constituído por um lançamento de ofício pode ser objeto de compensação.

Isto é, assim que for prolatada a decisão administrativa definitiva favorável ao lançamento de ofício, provavelmente após 8 anos (tempo médio do contencioso administrativo), o sujeito passivo poderá ainda transmitir uma declaração de compensação para abater esse débito. Caso a autoridade administrativa decida por não reconhecer o direito creditório e declare pela não homologação do débito, o contribuinte poderá apresentar manifestação de

inconformidade e assim o mesmo débito objeto de impugnação ficará provavelmente mais 8 anos suspenso da cobrança administrativa.

Quadro 22 - Tempo de Suspensão de um Crédito Tributário com a Compensação

LANÇAMENTO	Constituição do Crédito Tributário (Tempo Médio de CONSTITUIÇÃO)	Contencioso Administrativo do LANÇAMENTO (Tempo Médio de SUSPENSÃO)	Contencioso Administrativo do DIREITO CREDITÓRIO (Tempo Médio de SUSPENSÃO)	Total do Tempo Suspenso (Média)
Lançamento por Homologação	Imediato	Não tem, pois o débito é declarado pelo próprio contribuinte	8 anos	8 anos
Lançamento de Ofício	2 anos e 6 meses	8 anos	8 anos	18 anos e 6 meses
Critério para estimar o tempo médio	Foi considerado metade de 5 anos (período anterior a que o lançamento pode alcançar)	DRJ - 2 anos e 9 meses (sítio RFB). CARF mais de 5 anos, segundo auditoria CGU e TCU	Idem ao critério da esquerda	

Fonte: Formulado com dados da RFB e CGU

Como pode ser observado no quadro acima, a depender das circunstâncias, um crédito tributário constituído por um lançamento de ofício pode ficar praticamente 18 anos impossibilitado de ser cobrado, mesmo que haja uma decisão definitiva atestando a sua exigibilidade na esfera administrativa, assim como uma confissão dessa mesma dívida na declaração de compensação. Trata-se de uma distorção do PAF, pois, não obstante a manifestação de inconformidade possa utilizar o rito do PAF, o que está sendo contestado é a decisão sobre o direito creditório e não a constituição do crédito tributário. O fato da autoridade administrativa declarar a não homologação da compensação revela simplesmente que tal fato é uma constatação devido à decisão do não reconhecimento do direito creditório e este ser insuficiente para homologar o débito informado pelo contribuinte.

Por fim, verifica-se que essa distorção atrasa ainda mais o início da cobrança administrativa fiscal, aumenta o montante de créditos tributários suspensos no contencioso administrativo e favorece fortemente o devedor contumaz de tributos. Faz-se necessário debater essa incoerência contida no §11º do artigo 74, da Lei 9.430/1996 de forma a harmonizá-la com o §6º da Lei 9.430/1996, que institui a confissão da dívida na declaração de compensação, com o artigo 170 do CTN, que autoriza a compensação apenas com créditos líquidos e certos do sujeito passivo, e com a finalidade do PAF, de suspender apenas o crédito tributário oriundo de impugnação.

O crédito tributário regularmente constituído não deve ficar suspenso se o objeto da decisão é o indeferimento do direito creditório. A não homologação é apenas uma constatação da autoridade administrativa de que o direito creditório líquido e certo é insuficiente para compensar totalmente o débito informado pelo contribuinte.

5. GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

As garantias do crédito tributário estão enumeradas de forma não taxativa nos artigos 183 a 185-A do CTN, uma vez que não exclui outras que estejam expressamente previstas em leis (art.183 do CTN). A garantia, em matéria tributária, é o meio ou a forma de se assegurar a plena satisfação do crédito fiscal, isto é, de dar eficácia ao cumprimento de uma obrigação tributária. Tem como propósito central tutelar o crédito fiscal de eventuais inadimplências.

Nessa linha, todos os bens e rendas do sujeito passivo respondem pelo pagamento do crédito tributário, excetuados apenas os bens e as rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis (art.184 do CTN). Essas exceções estão previstas no artigo 833, do Novo Código de Processo Civil⁶²(impenhorabilidade do salário, aposentadoria e pensões entre outros) e na Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990⁶³ (impenhorabilidade do bem de família).

Já o artigo 185 do CTN protege o crédito tributário ao presumir a ocorrência de fraude quando houver a alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo com dívida ativa regularmente inscrita na PGFN. Todavia não é considerado fraude se o devedor tiver reservado recursos suficientes ao pagamento total da dívida. Neste ponto, é importante ressaltar que, não obstante este dispositivo estabeleça uma das principais garantias do crédito tributário para Fazenda Pública, a proteção só tem efeitos após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Ora, um crédito tributário pode ficar até 16 anos impossibilitado de se iniciar a cobrança, conforme mencionado no subtópico sobre o Contencioso Administrativo. Desconsiderando-se esses 16 anos, mesmo que a decisão administrativa definitiva fosse prolatada em 1 ano, ainda assim haveria tempo hábil para o devedor contumaz, o fraudador ou o sonegador esvaziar todo o seu patrimônio a fim de frustrar futura execução fiscal. Por isso,

⁶² BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Institui o Código de Processo Civil**, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 20 julho 2019.

⁶³ BRASIL. Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990. **Dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família**, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8009.htm>. Acesso em: 20 julho 2019.

para efetivamente proteger o crédito tributário de contribuintes mal intencionados, o CTN deveria presumir a ocorrência de fraude quando o desfazimento dos bens do sujeito passivo ocorresse já com os tributos constituídos e não somente com a inscrição da dívida ativa na PGFN.

Afinal o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado à lei, válido até que se prove o contrário, presume-se legítimo e, entre outros, possui o atributo da imperatividade, ou seja, deve ser cumprido. Assim, ao sujeito passivo, deve-se assegurar o contraditório e ampla defesa por meio do rito do processo administrativo fiscal, entretanto não se deveria permitir que ao procurar a tutela do contencioso administrativo o devedor pudesse livremente esvaziar o seu patrimônio com o fito de inviabilizar cobrança futura dos tributos que lhe são imputados.

Da forma como está hoje, fica a impressão de que a presunção da legitimidade e a supremacia do interesse público tem efeitos práticos para o sujeito passivo e não para a Fazenda Pública. Ora, o ato administrativo de lançamento só terá efeitos práticos para proteger o crédito tributário após decisão administrativa definitiva e inscrição em dívida ativa. Isto quer dizer que não se presume legítimo, válido, imperativo e vinculado à lei o lançamento da autoridade administrativa até que se tenha julgamento administrativo definitivo e haja a inscrição da dívida ativa na PGFN.

Talvez 14 anos atrás, ano da redação do artigo 185 do CTN, ainda era possível proteger os créditos fiscais apenas quando inscrito na dívida ativa, no entanto atualmente não se percebe mais a sua efetividade da forma como está. O sujeito passivo, sabedor dessa brecha legal, pode utilizar o contencioso administrativo apenas com a intenção de esvaziar o seu patrimônio, afinal a própria lei não considera tal operação como fraude.

O próximo artigo (art.185-A do CTN) sujeita o inadimplente, no âmbito da execução fiscal, à modalidade de penhora on-line caso o sujeito passivo não pague a dívida, não apresente bens à penhora e também não tenha bens a penhorar. Nessa modalidade, o juiz comunica de forma eletrônica os órgãos de registros públicos e instituições financeiras para bloquear os bens e recursos do devedor até o valor da dívida.

Essa modalidade de penhora on-line era um privilégio da execução trabalhista, no entanto, atualmente, vem sendo aplicado nas execuções em geral, pois, basicamente, foi inserido a penhora on-line no Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015). Assim, não se constata relevância deste dispositivo para a garantia do crédito tributário, porquanto praticamente todas as execuções judiciais já a empregam usualmente.

Como pode ser observado, os artigos 183 a 185-A do CTN, em termos práticos, já não se mostram mais eficazes para garantir os créditos tributários da União, porquanto os contribuintes mal intencionados se utilizam de recursos administrativos protelatórios para esquivar-se das garantias previstas no CTN e sobretudo para não pagar os tributos devidos. A dificuldade em proteger o crédito tributário se deve principalmente à falta de dispositivos legais efetivos para esse fim. A dimensão desse problema poderá ser melhor avaliada com os dados expostos no quadro a seguir:

Quadro 23 - Garantia dos Créditos Ativos Dez2018

SITUAÇÃO DO DÉBITO	VALORES (R\$ BILHÕES)	PODE COBRAR?	É FRAUDE DESFAZER DOS BENS?	ARROLAMENTO	CAUTELAR FISCAL
Devedor	324,62	SIM	NÃO	SIM	SIM
Exigibilidade Suspensa (Contencioso Administrativo)	1.119,35	NÃO (8 anos)	NÃO	SIM	NÃO
Exigibilidade Suspensa (Determinação Judicial)	321,55	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
Parcelamento – Exigibilidade Suspensa	202,28	Pagando	NÃO	SIM	NÃO
TOTAL GERAL	1.967,80		Art.185 do CTN	Finalidade apenas de acompanhar o patrimônio	STJ não concede se a dívida estiver suspensa

Fonte: Formulado com dados relativos aos Créditos Ativos Dez/2018 da RFB

Considerando o quadro acima, verifica-se que todos os contribuintes com os créditos tributários suspensos (Contencioso Administrativo, Determinação Judicial e Parcelamento) poderiam se desfazer de todos os seus bens sem que isso fosse considerado fraude. Esses contribuintes juntos devem quase 2 trilhões de reais (R\$ 1.967,80 trilhão) e mesmo assim poderiam esvaziar o seu patrimônio, porquanto o artigo 185 do CTN só considera fraude se a transferência de bens ocorrer após a inscrição em dívida ativa. Como esses tributos estão suspensos e impedidos de se inscrever em dívida ativa, não podem ser protegidos pelo artigo 185 do CTN.

Em princípio, o arrolamento de bens poderia ser utilizado nesse valor de 2 trilhões de reais, entretanto, como já mencionado no subtópico 2.6. - Medidas Persuasivas, essa medida

tem como finalidade apenas acompanhar o patrimônio do devedor. Isto é, não impede a alienação ou oneração dos bens, pois tem como função principal apenas obrigar o devedor a avisar a RFB no prazo de até 5 dias após a operação. Ademais, não impede a retirada do bem do arrolamento nem mesmo quando o devedor não tiver outro bem para garantir o valor total da dívida.

Já a representação para interposição de medida cautelar fiscal, mais uma medida persuasiva abordada no subtópico 2.6, poderia ser utilizada para evitar que o contribuinte desfizesse do seu patrimônio a fim de tornar inócua futura execução fiscal. No entanto, essa medida não é aplicada diretamente pela RFB, é necessário representar à PGFN para propor a medida cautelar fiscal ao Juiz responsável. Assim, não obstante apenas um Juiz possa aplicar a cautelar fiscal, o STJ não tem concedido essa medida quando a dívida estiver com a exigibilidade suspensa.

Considerando o quadro 21, apenas o valor de R\$ 324 bilhões (16% dos créditos) poderia ser objeto de representação para interposição de medida cautelar fiscal se cumpridos os requisitos do artigo 2º da Lei nº 8.397/1992. Por outro lado, os contribuintes que juntos devem 2 trilhões de reais (84% dos créditos) não poderiam ser objeto da medida cautelar fiscal, segundo entendimento do STJ, porquanto a exigibilidade dos créditos tributários está suspensa.

Outro ponto importante a salientar do quadro é que mais da metade desse valor (R\$ 1.119,35 trilhão) está tramitando no contencioso administrativo fiscal que possui um tempo médio de 8 anos. Lembrando que se o lançamento de ofício for objeto de compensação o tempo médio do contencioso pode dobrar. Esses dois temas: contencioso administrativo fiscal e a compensação foram abordados nos subtópicos 4.1 e 4.2 respectivamente.

Em relação aos parcelamentos concedidos, constata-se que totalizam R\$ 202,28 bilhões em dezembro de 2018 e permanecem com exigibilidade suspensa, conforme determina o inciso VI, artigo 151 do CTN. Dois são os tipos de parcelamentos: os convencionais que estão sempre disponíveis aos contribuintes e possuem até 60 parcelas para pagamento, conforme critério da autoridade fiscal (art.10 da Lei nº 10.522⁶⁴, de 19 de julho de 2002); e os parcelamentos especiais que possuem prazos limitados para adesão do contribuinte, número de parcelas, abatimentos de multas/juros e demais regras conforme a lei que a instituiu. Esses parcelamentos especiais representavam 43% do valor total parcelado em dezembro de 2017, conforme quadro a seguir.

⁶⁴ BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. **Parcelamento Convencional**, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em: 29 junho 2019.

Quadro 24 - Valor dos Parcelamentos da RFB

Mês	*Estoque em Valor (Bilhões)	Varição (Ano anterior)	Parcelamento Especial	% do Parc
dez/18	201	37,67%		
dez/17	146	-5,81%	63	43%
dez/16	155	7,64%		
dez/15	144	-1,37%		
dez/14	146			

Fonte: Formulado com dados da RFB (Créditos ativos e Estudos de Parc. Esp.)

Observa-se no quadro que houve um crescimento acentuado de 37,67% nos valores parcelados em 2018. Esse aumento se explica porque foram concedidos dois parcelamentos especiais em 2017 que ainda não tinham sido consolidados. Essa consolidação só ocorreu a partir do ano de 2018, causando o aumento.

Quadro 25 - Valor dos Parcelamentos Especiais da RFB em Dez/2017

ANO	Abreviação	Máximo de Parcelas	Ativos em bilhões	Liquidados em bilhões	Excluídos em bilhões
2000	REFIS	INFINITO	7,6	3,2	83,1
2003	PAES	180	2,8	4,5	61,1
2006	PAEX	130	1	0,9	35,7
2009	REFIS DA CRISE	180	51,4	33,2	54,4
2017	PRT	120			
2017	PERT	175			
	TOTAL GERAL		62,8	41,8	234,3

Fonte: Formulado com dados da RFB (Estudos de Parcelamentos Especiais)

Observa-se que os parcelamentos especiais possuem um número maior de parcelas (120 a 180) e conseqüentemente um prazo mais dilatado (em média 15 anos) em relação aos convencionais (5 anos). Um fato importante a ressaltar é que o montante dos parcelamentos especiais, em dezembro de 2017, representava 43% (R\$ 62,8 bilhões) de todo o parcelamento da RFB, todavia a confiabilidade desse dado resta prejudicada, porque houve migração dos débitos relativos aos parcelamentos especiais concedidos até 2009 (REFIS, PAES e PAEX) para os novos: PRT e PERT, em 2017, que ainda não tinham sido consolidados.

É normal que os contribuintes transfiram os débitos já parcelados para os novos parcelamentos especiais assim que são instituídos. Com isso se consegue prolongar o prazo do parcelamento, bem como rolar a dívida fiscal cada vez mais para o futuro.

Não obstante tenham sido liquidados R\$ 42 bilhões nesses 17 anos (2000 a 2017) nos parcelamentos especiais, o estudo desse tipo de parcelamento⁶⁵ conclui que “a instituição desses parcelamentos especiais não tem atingido os objetivos deles esperados, quais sejam, incrementar a arrecadação (diminuindo o passivo tributário) e promover a regularidade fiscal dos devedores, devendo qualquer medida proposta nesse sentido ser rejeitada”.

Tal conclusão se justifica porque ficaram demonstrados no estudo que: houve uma renúncia fiscal de R\$ 176 bilhões nesses parcelamentos entre 2008 a 2017; criou-se uma cultura de inadimplência fiscal em função da instituição de sucessivos parcelamentos especiais; permitiu aos devedores contumazes a rolagem recorrente de dívidas entre esses parcelamentos (vide no quadro os R\$ 234 bilhões de exclusões/transferências); e sobretudo tem se caracterizado em mais um recurso protelatório ao pagamento de tributos, pois, além do índice de exclusões de contribuintes serem elevados nessas modalidades de parcelamentos, o passivo tributário administrado pela RFB tem aumentado muito.

Apesar desse crescimento do passivo, a prestação de garantia para parcelar os tributos na modalidade convencional não é necessária, porquanto o § 1º, artigo 11 da Lei nº 10.522/2002, somente condiciona a apresentação de garantia quando se tratar de débitos inscritos em Dívida Ativa. Nesse ponto, constata-se novamente outro descuido em proteger o crédito tributário, pois como já mencionado neste tópico, a tutela do crédito deveria começar no instante em que fosse constituído o crédito tributário, por meio de um lançamento tributário vinculado, e não somente no instante da inscrição em dívida ativa, 8 anos depois em média.

Com tantos recursos administrativos disponíveis atualmente aos contribuintes (contencioso administrativo, compensação e parcelamento), que podem prolongar o início da cobrança administrativa fiscal por até 16 anos, e ainda considerando o aumento gradativo do passivo tributário administrado pela RFB (R\$ 2 trilhões), restaria ao Estado como única precaução proteger melhor os seus créditos fiscais. Entretanto, como não existe dispositivo legal que autorize a RFB a garantir efetivamente o crédito tributário durante o período de suspensão da exigibilidade, o que se vê cada vez mais é o baixo índice de recuperação da dívida ativa no Brasil.

Portanto, os R\$ 4,2 trilhões de créditos fiscais da União atualmente, resultado da soma dos R\$ 2 trilhões da RFB e R\$ 2,2 trilhões da PGFN, tendem a continuar aumentando no curto prazo, piorando ainda mais o cenário da cobrança fiscal no Brasil. A RFB precisa dispor

⁶⁵ RFB. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Receita Federal, 2017. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em: 21 julho 2019.

de um instrumento efetivo para proteger o crédito tributário desde a sua constituição, pois, só assim o crédito fiscal se manterá tutelado e saudável quando chegar o momento de se realizar a cobrança fiscal.

5.1. PENHORA ADMINISTRATIVA

De acordo com Marcus Vinícios Rios Gonçalves⁶⁶ “A penhora é ato de constrição que tem por fim individualizar os bens do patrimônio do devedor que ficarão afetados ao pagamento do débito e que serão executados oportunamente. É ato fundamental de toda e qualquer execução por quantia, sem o qual não se pode alcançar a satisfação do credor”

No Brasil, tal ato de constrição compete ao Juiz, em uma ação de execução judicial (Penhora Judicial), e mais recentemente à PGFN, no curso da cobrança extrajudicial (Art. 20-B da Lei 10.522/2002). Não obstante a PGFN, juristas e doutrina intitulem esse ato recente de Penhora Administrativa, entende-se que trata-se de uma Penhora Extrajudicial, porquanto o ato de constrição está sendo realizado em uma cobrança extrajudicial por um advogado público sem intermediação judicial. Nesse sentido, seria Penhora Administrativa se este ato fosse realizado no âmbito da cobrança administrativa por autoridades fiscais da RFB. Essa diferenciação de conceitos se faz necessário para entender melhor o encadeamento deste trabalho.

Por conseguinte, a penhora extrajudicial poderá ser aplicada pela PGFN quando o devedor, após ser notificado para pagar a dívida ativa, não a paga no prazo determinado. Nesse caso, será comunicado aos órgãos de registros de bens e direitos para averbar o arresto ou a penhora, tornando-os indisponíveis. Em seguida, a PGFN providencia o ajuizamento da ação de execução fiscal no Judiciário.

Antes do advento da Penhora Extrajudicial, instituída pela Lei nº 13.606⁶⁷, de 9 de janeiro de 2018, a PGFN notificava extrajudicialmente o devedor para pagar a dívida ativa em 30 dias e ajuizava a ação de execução fiscal caso não houvesse o pagamento. Assim que o Juiz recebesse a ação de execução fiscal, intimava o devedor a pagar em 5 dias ou oferecer bens à penhora. Caso o devedor não cumprisse nenhuma das duas determinações, o Juiz comunicava os órgãos de registros para penhorar (judicialmente) os bens e recursos até o limite da dívida.

⁶⁶ GONÇALVES, Marcus Vinícios Rios. **Direito processual civil esquematizado**; coordenador Pedro Lenza. – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 774.

⁶⁷ BRASIL. Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Altera a Lei 10.522/2002 - **Institui a Penhora Extrajudicial na PGFN**, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm>. Acesso em: 29 junho 2019.

Constata-se pela comparação nos dois atos que o lapso temporal em que é aplicado a penhora extrajudicial hoje e a penhora judicial antigamente estão muito próximas entre si. A diferença é que agora se aplica no instante precedente ao ajuizamento da ação de execução fiscal enquanto antigamente era ato contínuo ao ajuizamento. Além disso, os dois atos são aplicados na etapa final da cobrança fiscal, ocasião em que provavelmente não exista mais patrimônio ou a empresa já tenha encerrado suas atividades econômicas.

Sobre esse fato, o Estudo Técnico da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados⁶⁸ (Julho/2016) detectou que apenas 15% das execuções fiscais chegam a penhorar dinheiro ou bens, ou seja, em 85% dos casos nem o Judiciário e nem a PGFN encontram bens a penhorar. Outro dado do estudo é que, em 2015, segundo a PGFN, 3 mil devedores possuíam alta perspectiva de recuperação (R\$ 283 bilhões e 18% do estoque da DAU), 7.117 pessoas jurídicas tinham remota possibilidade de recuperação (R\$ 452 bilhões e 29% do estoque da DAU) e 3.809 pessoas jurídicas não tinham indícios de faturamento, bens ou movimentação financeira nos últimos cinco anos (R\$ 227 bilhões e 16% do estoque da DAU). Em relação aos demais 37% do estoque da DAU, R\$ 546 bilhões, não foram objeto de comentários no estudo.

Quadro 26 - Situação da Cobrança Extrajudicial/Judicial e Penhora Judicial

Probabilidade da Cobrança Extrajudicial e Judicial (2015)			
Fatia %	Qde PJ	Valor em bilhões	Situação da Cobrança
18%	3.000	283	Alta perspectiva de recuperação
29%	7.117	452	Remota possibilidade de recuperação
16%	3.809	227	Sem faturamento, bens e fluxo financeiro nos últimos 5 anos
37%		546	Não foram comentados no estudo (sem dados)

Penhora Judicial (Dados de Julho de 2016)	
15%	Encontrado bens ou recursos
85%	Não foram encontrados bens

Fonte: Estudo Técnico da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados (Julho/2016)

Como pode ser observado, a eficácia da penhora é prejudicada se utilizada anos após a constituição do crédito tributário (estimativa de 9 anos), afinal a tutela do crédito tributário, em caso de necessidade, precisaria ser mantida enquanto não houvesse extinção definitiva do crédito fiscal. Hoje essa tutela só é realizada nos estágios finais da cobrança

⁶⁸ SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada**. Julho/2016. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet>. Acesso em 22 de julho de 2019

extrajudicial e judicial. Outro dado que chama a atenção são os números de empresas inativas (3.809 PJ) e os com remota possibilidade de recuperação da dívida (7.117 PJ) que se encontram na PGFN. Sobre isso, fica evidenciado que a penhora precisa ser empregada antes do encaminhamento do crédito tributário à PGFN, porquanto no estágio da cobrança extrajudicial, conforme a própria PGFN informa, milhares de pessoas jurídicas já se encontram sem atividade econômica ou com mínimas chances de recuperação.

Outrossim, verifica-se que a penhora judicial tem obtido êxito em apenas 15% das ações de execução fiscal, ou seja, em 85% das ações em tramitação no judiciário não se encontram mais bens ou recursos dos devedores para garantir dívida e assim prosseguir com execução fiscal. Inegavelmente fica patente que a penhora judicial ou mesmo a extrajudicial não seriam capazes de tutelar o crédito fiscal de maneira satisfatória, pois são implementadas nas etapas finais da cobrança. Apenas a penhora administrativa seria capaz de tutelar o crédito tributário até que chegasse a etapa da cobrança extrajudicial ou judicial, porquanto o crédito fiscal permanece por quase 8 anos na RFB, em contraste com apenas um na PGFN.

Essa permanência maior do crédito fiscal na RFB poderá ser melhor compreendida com o quadro a seguir, em que se indicam as fases da cobrança fiscal e os instantes em que se empregam a penhora extrajudicial e judicial.

Quadro 27 - Fases da Cobrança Fiscal – Penhora – Sintético

*As setas indicam situações em que os contribuintes não optem pelo Parcelamento, Contencioso Administrativo ou pela Compensação

COBRANÇA FISCAL	Administrativa	Receita Federal	Lançamento (Constituição do Crédito Tributário)			Penhora Administrativa ?
			Contencioso Administrativo (DRJ e CARF)	Compensação	Parcelamento	
			8 anos	8 anos - se for p/contencioso	5 anos (convencional) 15 anos (especial)	
	Cobrança Administrativa (Apenas para Créditos Tributário com a Constituição Definitiva)					
	Extrajudicial	PGFN	Inscrição em Dívida Ativa			
			Cobrança Extrajudicial			
			Parcelamento com garantia			
			Penhora Extrajudicial (após 9 anos)			
			Ação de Execução			
	Judicial	JUIZ	Penhora Judicial (após 9 anos)			

Fonte: Concepção do autor com dados da RFB, PGFN e CGU

Como pode ser visto, as penhoras extrajudicial e judicial podem ser aplicadas apenas nas fases finais da cobrança e com um lapso temporal muito curto entre elas, dificultando sobremaneira o êxito na garantia. Assim, percebe-se que apenas o ajuizamento da ação de execução fiscal as separa. Essa pequena separação, em parte, se justifica porque, conforme exposição de motivos⁶⁹ do Advogado-Geral da União (Dr. Luís Adams) sobre o anteprojeto de execução fiscal administrativa, em 2008, os processos de execução fiscal representavam 50% de todo acervo do Poder Judiciário, muito dos quais aguardando a efetivação da penhora judicial para possibilitar o prosseguimento. Nesse sentido, a penhora extrajudicial poderia evitar o ajuizamento de ações sem qualquer expectativa de constrição de bens e execução da dívida.

Ora, percebe-se que a instituição da penhora extrajudicial em parte foi motivada pela necessidade de desafogar o judiciário das ações de execução fiscal em que a implementação da penhora judicial estava inviabilizada. Sem a penhora judicial, a ação de execução fiscal fica com a tramitação paralisada, congestionando o gerenciamento processual das varas judiciárias. Nesse sentido, a implementação da penhora extrajudicial seria um pré-requisito para o ajuizamento da ação de execução fiscal.

Não obstante a penhora extrajudicial deva melhorar o índice médio de recuperação da dívida ativa na PGFN (1,12% entre 2014 a 2018 - Quadro 6), entende-se que a proteção efetiva do crédito tributário, consubstanciada pelo ato da penhora, deveria estar disponível assim que fosse constituído o crédito tributário. Veja que entre o evento do lançamento e da cobrança administrativa podem se passar 8 anos, período mais que suficiente para um contribuinte mal intencionado se desfazer de todo o seu patrimônio e acumular imensa dívida fiscal.

A RFB, a quem compete acompanhar o crédito tributário até a sua constituição definitiva, estimado em 8 anos em média, não possui instrumento adequado para protegê-lo enquanto permaneça a suspensão da exigibilidade. O arrolamento de bens, que deveria cumprir esse papel, se destina somente a acompanhar o patrimônio do devedor, porquanto não impede previamente a transferência dos bens. Visto que é permitido ao devedor transacionar imediatamente seus bens objeto do arrolamento e somente após cinco dias comunicar tal fato à RFB. Além disso, não há impedimento para a transferência ou oneração de bens a terceiros nem quando não houver bens para substituí-los.

Isto posto, observa-se que a solução ideal para tutelar o crédito tributário no âmbito da RFB seria que o arrolamento de bens tivesse os mesmos efeitos da penhora administrativa,

⁶⁹ AJUFE. **Exposição de Motivos e Anteprojeto de Lei de Execuções Fiscais**, 2008. Disponível em: <<http://www.jfj.jus.br/sites/default/files/revista-sjrj/arquivo/85-284-1-pb.pdf>>. Acesso em: 22 julho 2019.

pois atualmente, não obstante todos os recursos financeiros e humanos dispendidos para realização do arrolamento, poucos são os resultados práticos alcançados para a cobrança fiscal. Ademais, face a necessidade de ajustes normativos, provavelmente, seria mais tangível aprimorar paulatinamente o procedimento do arrolamento de bens do que tentar instituir a penhora administrativa na RFB.

A instituição da penhora administrativa no Brasil é um grande paradigma a ser quebrado. Mesmo considerando que vários países já a utilizam usualmente na cobrança administrativa fiscal. Como poderá ser visto a seguir, existem países, inclusive, que permitem avançar sobre salários e bens de família quando for necessário aplicar medidas coercitivas para recuperar os créditos fiscais.

Quadro 28 - Países que utilizam Penhora Administrativa

Países	Penhora Administrativa
Estados Unidos	Sim (Salários e Bem de Família)
México	Sim (Salários e Bem de Família)
Espanha	Sim (Salários)
Portugal	Sim (Salários)
Chile	Sim (Salários)
França	Sim
Peru	Sim
Bolívia	Sim
Argentina	Sim
Venezuela	Sim (Salários apenas judicialmente)
Brasil	Não, apenas extrajudicial (Salários e Bens de Família nem judicialmente)

* Fonte: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Execução Fiscal Administrativa no Direito Tributário Comparado**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

Evidencia-se que dos países elencados na obra, apenas o Brasil não permite a utilização da penhora administrativa pela Administração Tributária. Além disso, apenas recentemente, com a Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, foi instituída a penhora extrajudicial no âmbito da PGFN. Outrossim, mesmo na esfera judicial, a constrição de salários ou bens de família é expressamente proibida no Brasil.

Sobre essa impenhorabilidade, entende-se que não deveria ser um direito absoluto, inatingível, como praticado no Brasil, porquanto existem situações em que sustentar tal direito desvirtua-se totalmente do que seria razoável ou proporcional para dada circunstância. Bens familiares de altíssimo valor como mansões ou mesmo salários exagerados não deveriam ser impenhoráveis frente aos tributos, porque estes se destinam ao bem de toda a sociedade.

Por todo o exposto, conclui-se que somente com os efeitos de uma penhora administrativa seria possível tutelar o crédito tributário desde a sua constituição. Não adiantaria ser aplicada após a constituição definitiva, pois nessa ocasião já teriam se passados 8 anos, em média, em virtude da duração do contencioso administrativo. Situação mais difícil ainda se encontram a penhora judicial (15% de êxito) e a extrajudicial aplicadas nas etapas finais da cobrança fiscal. Considerando que a PGFN informou, em 2019, ter uma carteira de 10%⁷⁰ com alta expectativa de recuperação e 23% com média expectativa, talvez a penhora extrajudicial consiga ter um êxito superior aos 15% da penhora judicial. Entretanto, os 67% da carteira da PGFN, estimado em R\$ 1,5 – um trilhão e quinhentos bilhões de reais, considerados de baixa expectativa de recuperação (22%) e os irrecuperáveis (45%), só seriam recuperáveis se a penhora administrativa tivesse sido aplicada anteriormente pela RFB. Créditos fiscais de R\$ 4,2 trilhões de reais (2 trilhões da RFB e 2,2 trilhões da PGFN) estão apodrecendo dentro dos órgãos fazendários enquanto não se permite a utilização da penhora administrativa nos recursos fiscais da União.

6. RESUMO DOS PRINCIPAIS PROBLEMAS E PROPOSTAS DE SOLUÇÕES

Quadro 29 - Resumo - Principais Problemas – Propostas de Soluções

Principais Problemas	Propostas de Soluções
Arrolamento de Bens apenas acompanha o patrimônio do contribuinte, mas não consegue tutelar o crédito tributário	Permitir a transferência ou oneração de bens somente se houver garantia suficiente para o valor total da dívida fiscal
Garantia do crédito tributário não tem dispositivos efetivos previstos no CTN. Artigos 183 a 185-A do CTN não se mostram mais eficazes para proteger o crédito tributário.	Penhora Administrativa
Penhora Judicial e Extrajudicial protegem o crédito fiscal apenas nas etapas finais da cobrança fiscal. Ocasão em que muitas empresas já não possuem mais patrimônio ou estão inativas	
PGFN tem 67% (R\$ 1,5 trilhão) da sua carteira classificado como irrecuperáveis (45%) e com baixa expectativa de recuperação (22%)	
Penhora Judicial tem êxito em somente 15% das ações de execução fiscal, isto é, em 85% não se encontram bens e recursos para penhorar	
PGFN recupera em média 1,12% do total da dívida ativa em cobrança, enquanto Argentina (10,5%), Colombia (9,4%), Equador (8,5%) entre outros países recuperam muito mais	

⁷⁰ PGFN. **PGFN em números 2019**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf>. Acesso em 28 de julho de 2019.

Créditos fiscais de R\$ 4,2 trilhões de reais (2 trilhões da RFB e 2,2 trilhões da PGFN) estão apodrecendo dentro dos órgãos fazendários, dificultando sobremaneira futura execução fiscal	
Contencioso Administrativo Fiscal possui R\$ 1,1 trilhão de crédito tributário suspenso e 381 mil processos para julgamento. A tendência é de aumento, tanto em valor como em quantidade.	Supressão de uma instância do CARF e integração do CARF à RFB
Contencioso Administrativo Fiscal possui 3 instâncias de julgamento (1, 2 e Especial)	
Contencioso Administrativo Fiscal demora em média 8 anos para emitir a decisão definitiva.	
CARF fundamenta suas decisões em bases jurídicas diferentes das DRJ e DRF. 50% dos julgadores do CARF são representantes dos contribuintes	
CARF. Representantes dos contribuintes anulam lançamentos tributários de auditores-fiscais. Contencioso Administrativo visa que a Administração possa rever seus próprios atos e anulá-los se ilegais e não que representantes dos contribuintes possam fazê-lo	
Contribuinte por vezes não sabe para qual órgão deve pagar o tributo (código de receita da RFB ou PGFN)	Manter toda a gestão dos tributos em apenas um órgão
Excesso de expedientes entre os órgãos fazendários e maior custo administrativo para executar as atividades	
Parcelamento, revisão de débito, controle de pagamentos, cobrança fiscal, arrolamento de bens sendo realizado em 2 órgãos separados	
Fluxo de cobrança fiscal muito longo, causando morosidade na cobrança fiscal	Manter a cobrança fiscal integralmente em apenas um órgão
Falta de uma estratégia única e integrada para a cobrança fiscal. Perda do histórico da cobrança.	
RFB e PGFN são responsáveis pela cobrança fiscal, no entanto cada órgão possui subordinação à Ministérios diferentes	
Parcelamento convencional na RFB não necessita de garantia, enquanto o realizado na PGFN precisa de garantia.	Exigir garantia no parcelamento convencional a critério da autoridade administrativa
Compensação Tributária. Créditos tributários relativos à compensação não homologada ficam suspensos por 8 anos em média, porque o direito creditório está sendo contestado administrativamente. A decisão de uma compensação se refere ao direito creditório e não sobre o crédito tributário regularmente constituído e confessado.	Suspender a utilização do direito creditório. O crédito tributário deve ser cobrado imediatamente, pois não está se contestando a constituição do crédito tributário.
Necessidade de solicitar ao judiciário a concessão de medida cautelar fiscal quando há comportamento evasivo do devedor quanto ao pagamento das dívidas fiscais.	Medidas Coercitivas Administrativas
Apenas o Poder Judiciário pode presidir uma ação de execução fiscal e aplicar medidas coercitivas. Recuperação de tributos de até 15% em uma execução fiscal.	
RFB, PGFN e Poder Judiciários são responsáveis pela cobrança fiscal da União. A finalidade do judiciário é julgar as controvérsias entre as partes e não realizar atividades administrativas como penhora, avaliação de bens, cálculo da dívida, leilão, adjudicação etc	Execução Fiscal Administrativa
CTN só considera fraude se o contribuinte esvaziar o seu patrimônio após a inscrição em dívida ativa. O problema é que em virtude do contencioso administrativo, compensação e parcelamento a inscrição pode demorar até 8 anos para ser realizada.	Considerar fraude se o contribuinte esvaziar o patrimônio a partir do instante em que se constituir o crédito tributário

Representação à PGFN para interposição de medida cautelar fiscal no judiciário. Entendimento majoritário do STJ no sentido de impedir a cautelar fiscal quando os créditos tributários estiverem com a exigibilidade suspensa (contencioso administrativo fiscal e parcelamento)	Solicitar prioridade aos órgãos julgadores quando o contribuinte possuir créditos tributários em discussão administrativa e for objeto de cautelar fiscal. Indeferir parcelamentos solicitados por contribuintes objeto de cautelar fiscal
Certidão Negativa de Débitos e Certidão Positiva com Efeitos de Negativa com prazo de validade muito longo (180 dias)	Reduzir a validade das Certidões para 30 dias

Fonte: Resumo do autor

7. MODELO DE COBRANÇA FISCAL BASEADO NAS SOLUÇÕES PROPOSTAS

Quadro 30 - Modelo de Cobrança Fiscal baseado nas Soluções Propostas

*Inovações em relação à cobrança fiscal atual foram destacados em amarelo

COBRANÇA FISCAL	Administração Tributária	Receita Federal	Lançamento (Constituição do Crédito Tributário)			Penhora Administrativa	Medida Cautelar Fiscal Administrativa
			Contencioso Administrativo	Compensação	Parcelamento		
			Prazo máximo 2 anos (DRJ e CARF vinculados à RFB)	Não há contencioso sobre crédito tributário objeto de compensação	Apenas com garantia		
			Cobrança Administrativa (Prazo máximo 3 meses)				
	Inscrição em Dívida Ativa na RFB						
	Tribunal Administrativo (Execução Administrativa)	PGFN	Propositura da Ação de Execução Administrativa no Tribunal Administrativo (Penhora Administrativa já realizada no âmbito da RFB)				
	JUIZ	Expropriação Administrativa de Bens ou Direitos (após 2 anos e 6 meses) (Realizado por Juiz Concursado para julgar a Execução Administrativa)					

Fonte: Modelo elaborado pelo autor

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não obstante o tema deste trabalho seja a Cobrança Administrativa Fiscal, verificou-se no decorrer do estudo que havia a necessidade de abordar assuntos conectados, porquanto seria difícil compreender a Cobrança Administrativa sem conhecer o contexto de toda a Cobrança Fiscal. Nesse sentido, houve ocasiões em que foram analisados a Cobrança

Extrajudicial e a Execução Fiscal para entender mais profundamente a Cobrança Administrativa uma vez que assim seria possível investigar os problemas e as soluções.

Quadro 31 – Estudo da Cobrança Administrativa, considerando aspectos da Cobrança Fiscal

COBRANÇA FISCAL	RFB	Lançamento Tributário
		Cobrança Administrativa
	PGFN	Cobrança Extrajudicial
	JUIZ	Execução Fiscal Judicial

Fonte: Autor

Além dos tipos de cobrança fiscal, foram apresentados os órgãos responsáveis pela cobrança (RFB, PGFN e Poder Judiciário) e pelo contencioso administrativo fiscal (DRJ/RFB e CARF). Com isso foi possível constatar a tamanha complexidade do processo de cobrança fiscal no Brasil. São quatro órgãos, cada qual com uma gestão independente, regras e prioridades próprias que dificultam sobremaneira a realização de um processo de cobrança integral e eficiente. Outrossim, tudo é dependente do Judiciário, seja para proteger o crédito tributário por meio da medida cautelar fiscal, seja para realizar a cobrança judicial das dívidas da União.

Essa concentração de atribuições no Judiciário fica evidente quando são examinadas as medidas persuasivas aplicadas pela RFB na cobrança administrativa e as medidas coercitivas aplicadas pelo Judiciário na cobrança judicial. A RFB, órgão competente para administrar os tributos da União, não possui medidas efetivas para cobrar um tributo, porquanto as medidas persuasivas carecem de eficácia. Por outro lado, o Judiciário, Poder do Estado responsável por julgar os conflitos entre as partes, acaba tendo que praticar atos administrativos de cobrança, pois só ele pode aplicar as medidas coercitivas.

Todavia quando a cobrança chega ao Judiciário para empregar as medidas coercitivas, muitas vezes restam inócuas tamanha a demora para empregá-las. Como resultado, apenas 15% das penhoras judiciais acabam tendo êxito na execução fiscal, frente aos 85% dos casos em que não se encontram bens ou não se identificam mais quaisquer atividades econômicas do devedor.

Contribuem para essa demora o contencioso administrativo fiscal (8 anos em média), a compensação não homologada e os parcelamentos (convencionais e especiais). Pode-se dizer que o caso mais grave é o do contencioso, porquanto o CARF utiliza fundamentos diferentes que os da RFB para julgar (rever) os lançamentos tributários emitidos por autoridades administrativas fazendárias. Esse julgamento destinado a propiciar que a própria RFB possa rever seus atos e anulá-los se ilegais são realizados por turmas e câmaras de julgamento compostos por 50% de representantes dos contribuintes. Por certo, visões e interesses

divergentes atuando em decisões administrativas definitivas não deveriam contrariar normas complementares da RFB.

Essas normas representam as diretrizes institucionais de atuação da RFB e conseqüentemente de todas atividades desenvolvidas pelos servidores do órgão. Ao emitir uma decisão administrativa definitiva incompatível com tais diretrizes, o representante dos contribuintes está cancelando todos os atos administrativos desenvolvidos internamente na RFB. Isso causa ineficiência na RFB e principalmente desperdício de recursos públicos.

Quanto à compensação de tributos, não deveria haver controvérsias, afinal o crédito tem que ser líquido e certo como determina o CTN e o débito objeto de compensação ter sido confessado pelo contribuinte. Seria uma simples conta de subtração se um dispositivo legal não invertesse a lógica da compensação. Em uma situação normal se o credor não aceitar eventual título de crédito do devedor, a dívida permaneceria em cobrança. Não poderia suspender a cobrança até que o devedor provasse o valor do título do crédito. Isso seria incongruente, um tanto quanto irracional, mas, infelizmente, é isso o que acontece com a compensação tributária atualmente.

Já o parcelamento do crédito tributário (RFB) deveria melhorar a recuperação dos tributos em geral, no entanto, sem a obrigatoriedade de prestar garantias e com a instituição frequente de parcelamentos especiais, vem sendo utilizado mais como um recurso protelatório de pagamento.

Esse prazo maior para o pagamento de tributos precisaria vir acompanhado de maior proteção para crédito tributário. Essa é uma regra básica do mercado financeiro e das empresas em geral para conceder limites de crédito. Certamente a RFB precisaria obter maiores garantias ou ter medidas efetivas para tutelar rapidamente o crédito tributário em situações de riscos. Não há dúvidas de que um maior prazo para pagamento deveria vir acompanhado de maiores garantias e proteção do crédito.

No entanto, não é isso que se tem visto acontecer no Brasil nas últimas décadas. A penhora administrativa, medida coercitiva mais importante para proteger o crédito tributário e utilizado por inúmeras Administrações Tributárias, ainda é um grande tabu no Brasil. Mesmo considerando um montante de R\$ 4,2 trilhões de reais em cobrança (RFB e PGFN) e resultados pífios na recuperação das dívidas na cobrança judicial, não se vê perspectivas de mudanças. O culpado por esse resultado não é da cobrança, mas sim do longo período em que o crédito tributário fica sem qualquer proteção. Esqueceram-se de que a inscrição em dívida ativa demora em torno de 8 anos, inúmeros parcelamentos passam de 15 anos, os contribuintes ganharam muitos direitos (participação no contencioso administrativo; suspensão do débito na

compensação, desnecessidade em apresentar garantias; parcelamentos ilimitados etc) e a RFB não tem nenhuma medida coercitiva que tutele os créditos da União durante todos esses anos.

Por fim, como mencionado no início deste trabalho, para a grande maioria das pessoas a cobrança administrativa parece uma atividade comum, ou seja, um simples ato de se exigir o pagamento dos tributos de um contribuinte. Realmente, não deveria se criar tanta complexidade em uma atividade essencial e habitual do Estado, afinal é com esses recursos que são financiados à saúde, educação, segurança e demais políticas sociais do país. Apesar de não ser dessa forma aqui no Brasil, a verdade é que assim deveria ser a Cobrança Administrativa Fiscal: simples, rápida e eficiente.

9. REFERÊNCIAS

AJUFE. **Exposição de Motivos e Anteprojeto de Lei de Execuções Fiscais**, 2008. Disponível em: <<http://www.jfrj.jus.br/sites/default/files/revista-sjrj/arquivo/85-284-1-pb.pdf>>. Acesso em: 22 julho 2019.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Código Tributário Nacional). **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional**, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 02 junho 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (3ª Turma). Agravo de Instrumento 483269 / SP 0023815-84.2012.4.03.0000. **A cautelar fiscal independe de constituição definitiva, bastando, em regra, a mera constituição do crédito tributário**. Relator: Desembargador Carlos Muta, 25 de outubro de 2012. E-DJF3 Judicial 1 de 14/12/2012. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=14>>. Acesso em 30 de junho de 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (1ª Turma). Agravo de Instrumento 5010546-26.2013.404.0000. **O fato de estar pendente de análise o recurso perante a esfera administrativa enseja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas não impede a autoridade fazendária de tomar as medidas de cunho cautelar para o fim de ver assegurada a efetividade de eventual cobrança a ser aparelhada pelo Fisco**. Relatora: Maria de Fátima Freitas Labarrère, 23 de abril de 2014. Disponível em: <<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/imprimir.php?selecionados=%27TRF405809966%27&pp=5010546>>. Acesso em 30 de junho de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial 1314033. **Impossibilidade de deferimento da medida contra o devedor ou terceiro para acautelar crédito tributário já constituído, mas com exigibilidade suspensa**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 27 de agosto de 2013. DJe 18/10/2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24352874/recurso-especial-resp-1314033-rj-2012-0051597-3-stj>>. Acesso em 30 de junho de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). Recurso Especial 577395 PE 2003/0134713-0. **Não ser cabível medida cautelar fiscal quando o contribuinte está ainda discutindo, na instância administrativa**. Relator: Francisco Falcão, 7 de dezembro de 2004. DJ 17/12/2004, p. 428. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7237644/recurso-especial-resp-577395-pe-2003-0134713-0>>. Acesso em 30 de junho de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 394. **Declara a inconstitucionalidade do artigo 1º, incisos I, III e IV, e §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.711/88, explicitando-se a revogação do inciso II do artigo 1º da referida lei pela Lei nº 8.666/93, no que concerne à regularidade fiscal**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 25 de setembro de 2008. DJ 20.03.2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=394&proc=394>>. Acesso em: 14 julho 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 473. **A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.** Sessão Plenária de 03 de dezembro de 1969. DJ de 10-12-1969, p.5929. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=473.NUME. NAO S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 20 junho 2019.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. **Processo Administrativo Fiscal**, 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 02 junho 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 junho 2019.

BRASIL. Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990. **Dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família**, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8009.htm>. Acesso em: 20 julho 2019.

BRASIL. Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. **Medida Cautelar Fiscal**, 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm>. Acesso em: 04 julho 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. **Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União**, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm>. Acesso em: 26 junho 2019.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Institui normas para licitações e contratos da Administração Pública**, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em: 06 julho 2019.

BRASIL. Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995. **Estabelece a regularidade fiscal como requisito para concessão de benefícios fiscais**, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9069.htm>. Acesso em: 06 julho 2019.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Representação Fiscal para Fins Penais**, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 01 julho 2019.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. **Arrolamento de Bens e Direitos**, 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm>. Acesso em: 04 julho 2019.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. **Processo Administrativo Federal**, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm>. Acesso em: 02 junho 2019.

BRASIL. Lei n 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 18 julho 2019.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. **Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais**, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em: 29 junho 2019.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1565, de 11 de maio de 2015. **Estabelece procedimentos para o arrolamento de bens e direitos e representação para propositura de medida cautelar fiscal**. Receita Federal, 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63953>>. Acesso em: 04 julho 2019.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.. **Institui o Código de Processo Civil**, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 20 julho 2019.

BRASIL. Portaria RFB nº 1265, de 03 de setembro de 2015. **Aprova procedimentos para a Cobrança Administrativa Especial no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil**. Receita Federal, 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67560>>. Acesso em: 30 junho 2019.

BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. **Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional**., 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm>. Acesso em: 01 junho 2019.

BRASIL. Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. **Altera a Lei 10.522/2002 - Institui a Penhora Extrajudicial na PGFN**, 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/113606.htm>. Acesso em: 29 junho 2019.

BRASIL. Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. **Regulamenta a Penhora Extrajudicial**, 2018. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>>. Acesso em: 29 junho 2019.

BRASIL. **Simples Nacional**. Receita Federal. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 29 junho 2019.

CARF. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. **Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**, 2015. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente.pdf>>. Acesso em: 18 julho 2019.

CARF. **Carta de Serviços do CARF**. CARF. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/carta-de-servicos/carta-de-servicos>>. Acesso em: 27 julho 2019.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CENTRAL, B. Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal - **Cadin**, 2019. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/cidadaniafinanceira/cadin>>. Acesso em: 28 junho 2019.

CGU. **Auditoria Conjunta CGU e TCU – Avaliação da Integridade do CARF**. CGU, 2016. Disponível em: <<https://auditoria.cgu.gov.br/download/7938.pdf>>. Acesso em: 17 julho 2019.

CIAT. **Centro Interamericano de Administraciones Tributárias**, 2019. Disponível em: <<https://www.ciat.org/>>. Acesso em: 27 junho 2019.

CIAT; AEAT; IEF. **Revista de Administración Tributaria**, 2009. Disponível em: <<https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/b40e2-Control,-Determinacion-y-Recaudacion-del-Impuesto-a-la-Renta-de-no-Residentes.pdf>>. Acesso em: 08 julho 2019.

DEPUTADOS, C. D. **Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada**. Câmara dos Deputados, 2016. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet>. Acesso em: 22 julho 2019.

ECONOMIA. **Organograma do Ministério da Economia**. Ministério da Economia, 2019. Disponível em: <http://editor.economia.gov.br:8080/Economia/imagens/organograma_ministerio-da-economia.pdf>. Acesso em: 27 julho 2019.

GODOY, A. S. D. M. **A Execução Fiscal Administrativa no Direito Tributário Comparado**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GONÇALVES, M. V. R. **Direito Processual Civil Esquematizado**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

HARADA, K.; FILHO, L. M. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2012.

HOUAISS, A. **Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

IBGE. **Demografia das Empresas 2015**. IBGE, 2015. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Demografia_das_Empresas/2015/tabelas_empresas_2015_xls.zip>. Acesso em: 11 julho 2019.

IBGE. **Estatísticas Sociais - Projeção da População, 2019**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9109-projecao-da-populacao?=&t=resultados>>. Acesso em: 13 julho 2019.

MACHADO, H. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.