

Sobre Sentido e Referência dos Termos “Crédito Tributário” e “Dívida Ativa”: um Debate em Benefício da Sociedade Brasileira

On Sense and Reference of the Terms “Tax Debt” and “Debt Roster”: a Debate for the Benefit of Brazilian Society

Gadafy de Matos Zeidam

Engenheiro Mecânico (UnB). Licenciado em Filosofia (UFPI). Bacharel em Direito (UFPI).
Mestre em Filosofia (UFPI). Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera y
Tributaria (Uned – España). Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

E-mail: gadafy.zeidam@rfb.gov.br.

Recebido em: 13-2-2025 – Aprovado em: 14-7-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.60.6.2025.2687>

Resumo

O presente artigo propõe, com fundamento na distinção entre sentido e referência de Frege, que os termos “Crédito Tributário” e “Dívida Ativa de Natureza Tributária” possuem o mesmo conteúdo jurídico, com atributos de certeza, liquidez e exigibilidade. A partir dessa constatação, é possível superar o formalismo existente no art. 2º, § 3º, da LEF (Lei de Execução Fiscal), que afronta o art. 142 do CTN, ao substituir todo o sistema de revisão existente no âmbito administrativo (Revisão de Ofício, Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) por uma mera transferência de estoque de dívida fiscal de uma repartição a outra. Recuperar os atributos do “Crédito Tributário” é, portanto, essencial para a ampliação da cobrança persuasiva no âmbito da Receita Federal do Brasil, uma tendência mundial para as administrações tributárias, em especial no contexto de um país que fracassou na cobrança coercitiva de seus créditos tributários.

Palavras-chave: crédito tributário, dívida ativa, sentido, referência.

Abstract

This article proposes, based on Frege’s distinction between sense and reference, that the terms “Tax Debt” and “Tax Debt Roster” have the same legal content, with attributes of certainty, liquidity and enforceability. Based on this observation, it is possible to overcome the formalism that exists in the art. 2º, § 3º, of the LEF (Debt Roster Execution Procedure Act), which affronts the art. 142 of the CTN (National Tax Code), by replacing the entire review sys-

tem that exists in the administrative sphere (Internal Review, Administrative Trial Court of Tax Debts and Administrative Appellate Court of Tax Debts) by a mere transfer of tax debt stock from one office to another. Thus, recovering the attributes of the “Tax Debt” is essential for the expansion of persuasive collection within the Brazilian Federal Revenue Service, a worldwide trend for tax administrations, especially in the context of a country that has failed in the coercive collection of its tax debts.

Keywords: tax debt, debt roster, sense, reference.

1. Introdução

A resolução efetiva (justa e rápida) de um litígio fiscal em uma democracia moderna não pressupõe a eliminação da possibilidade de recursos a instâncias distintas, incluindo o recurso ao poder judicial. A tributação não é em absoluto um arbítrio estatal¹ e distintas instâncias de revisão dos atos administrativos implicam desde uma boa Revisão de Ofício, que previne o litígio, passando por uma instância de revisão administrativa independente, até chegar à possibilidade de revisão judicial em caso de insatisfação com o resultado administrativo.

Tal é a estrutura revisional do processo administrativo fiscal em nosso país. Porém, esse breve panorama expõe algo disfuncional: se múltiplas instâncias de revisão existem em outras democracias e o fenômeno da complexidade jurídica é algo inerente à sociedade contemporânea², por que no Brasil, nossa cobrança tributária tem grau de recuperabilidade tão desprezível?

A título de exemplo, tomemos a avaliação TADAT³ da Administração Tributária da Espanha (AETE – Agencia Estatal de Administración Tributaria) no ano de 2020. Para a ARD 5 (Pagamento oportuno de impostos) – Indicador 15 (Saldo e fluxo de impostos atrasados), a avaliação é B⁴, o que significa um desempenho sólido. Por outro lado, para o ARD 7 (Resolução efetiva do litígio tributário) – In-

¹ O estabelecimento do devido processo legal em matéria tributária remonta a 1215, já que a Carta Magna pode ser considerada um tratado de paz financeira entre o rei e os barões ingleses. O art. 12 do referido documento impede ao rei de impor novos tributos sem a devida permissão do Conselho Geral do Reino.

² A litigiosidade das relações é um fenômeno humano contemporâneo. Talvez o Direito se encontre em uma crise de incapacidade teórica e instrumental para pacificar um mundo cada vez mais complexo e dinâmico, com repercussões na seara tributária, o que indica uma tendência a adoção de meios persuasivos de cobrança. Em outras searas, o soar dos canhões se faz presente como há muito não se via neste novo século, reacendendo o recurso à *ultima ratio regum* de Luís XIV.

³ TADAT é uma ferramenta de avaliação do FMI com 9 ARDs (Áreas de Resultado de Desempenho), ou POC (Performance Outcome Areas), que cobrem a maioria das funções, processos e institutos críticos de uma Administração Tributária, com vários indicadores em cada área, divididos em dimensões. Para mais informações, ver <https://www.tadat.org/pt.html>. Acesso em: 17 jul. 2025.

⁴ FMI. *Informe de Evaluación del Desempeño TADAT – España*. [S. l.]: FMI, 2020. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2020_2023/TADAT_Informe.pdf. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 46.

dicador 20 (Tempo de resolução), a avaliação é D⁵, o que significa um desempenho insuficiente.

Há litigiosidade na Espanha, mas há efetividade de cobrança. Não temos a avaliação TADAT da RFB disponível para consulta, em que pese sua realização em 2020, na gestão do Secretário José Barroso Tostes Neto à frente do órgão, entre 20 de setembro de 2019 e 7 de dezembro de 2021. Contudo, em termos de ARD 5-15 (Pagamento oportuno de impostos / Saldo e fluxo de impostos atrasados), pode-se utilizar como parâmetro razoável de avaliação o grau de recuperabilidade da DAU (Dívida Ativa da União) e seu estoque ao longo dos anos, avaliando-se a nossa cobrança tributária a partir das opções que fizemos no país⁶:

- a) Cobrança judicial, em vez de administrativa.
- b) Gestão externa da cobrança, em vez da interna – a cobrança de impostos atrasados em nosso país fica a cargo da PGFN.
- c) Ênfase na cobrança coercitiva, em vez da persuasiva – tendência que tem sido reavaliada no âmbito da RFB a partir da implantação de estratégias diversas, como *nudges* em Malha Fiscal, Conformidade Cooperativa, Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal etc.⁷

A Tabela abaixo, construída a partir do Informe *PGFN em Números*⁸, um informe anual, publicado no início de cada ano, e que contém um resumo das principais iniciativas, ações e êxitos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no ano anterior, apresenta um resumo do saldo (crescente) e do fluxo (que recupera menos de 2% do estoque):

Tabela 1 – Grau de recuperação da Dívida Ativa da União (2015 a 2022)

Ano	Valor Recuperado	Estoque DAU	Recuperabilidade (%)
2015	14,85 bi	1,590 tri	0,93

⁵ FMI. *Informe de Evaluación del Desempeño TADAT – España*. [S. l.]: FMI, 2020. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2020_2023/TADAT_Informe.pdf. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 54.

⁶ Nossas opções são distintas da espanhola, que faz: cobrança administrativa; gestão interna e ênfase na cobrança persuasiva (Abraham, M.; Pereira, V. P. (coord.). *Sistemas tributários no mundo. A tributação no direito comparado*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 239-265).

⁷ LAMADRID, P. M. G. *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29915>. Acesso em: 16 jul. 2025.

⁸ Disponível para consulta pública em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em: 17 jul. 2025. O Relatório *PGFN em Números 2024*, que traz os dados relativos a 2023, não apresenta o Estoque de DAU, mas apenas a arrecadação de R\$ 48,3 bi.

2016	14,54 bi	1,840 tri	0,79
2017	26,10 bi	2,010 tri	1,30
2018	23,88 bi	2,196 tri	1,09
2019	24,39 bi	2,436 tri	1,00
2020	25,71 bi	2,567 tri	1,00
2021	31,79 bi	2,670 tri	1,19
2022	39,10 bi	2,700 tri	1,45

Há algo, portanto, que merece ser investigado em nosso país, na medida em que a litigiosidade demorada que existe em outra democracia (Espanha) não interfere tanto na cobrança de impostos atrasados como no Brasil, que, em nível federal, tem um estoque crescente de DAU, grau de recuperabilidade irrisório e alto reconhecimento institucional da impossibilidade de cobrança, atualmente avaliada em cerca de 45% do estoque⁹.

De maneira que a eficácia da cobrança de impostos atrasados na Espanha diante do fracasso da cobrança de DAU no Brasil não se fundamenta no direito ao contraditório como conteúdo essencial do sentimento de justiça, que aqui assinalamos como a garantia de instâncias administrativas e judiciais de revisão, presentes nas democracias ocidentais, mas talvez de algo que possa ser resgatado do conteúdo essencial¹⁰ do termo “Crédito Tributário”, conforme redação do art. 142 do CTN.

O presente artigo tem por finalidade, portanto, propor que uma cobrança eficaz é possível mesmo em um ambiente de litigiosidade, e que talvez a superação desse gargalo passe, com apoio em Frege e sua clássica distinção entre sentido e referência, pelo reconhecimento da igualdade referencial dos termos “Crédito

⁹ O estoque da DAU está segmentado em quatro níveis (ou *ratings*), segundo o grau de recuperabilidade potencial. Para o *rating* D a expectativa de recuperação é nula, são créditos podres. 43,6% do estoque de DAU está classificado com o *rating* D (PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números – Dados de 2022, edição 2023*. Brasília, PGFN, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acao-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 20).

¹⁰ Tomamos a diferença entre essência e acidente da Metafísica de Aristóteles. Acidente é “aquilo que faz um ser ou o que lhe acontece não em virtude da sua essência ou dos atributos que o definem mas independentemente destes” (LALANDE, A. *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*. 3. ed. Tradução Fátima S. Correia, Maria E. V. Aguiar, José. E. Torres, Maria G. Souza. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 26). Essência, “metafisicamente, em oposição a acidente, aquilo que é considerado como o fundo do ser, em oposição às modificações que apenas o atingem superficialmente ou temporariamente” (LALANDE, A. *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*. 3. ed. Tradução Fátima S. Correia, Maria E. V. Aguiar, José. E. Torres, Maria G. Souza. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 339).

Tributário” e “Dívida Ativa Tributária”¹¹, distintos na sua terminologia (ou sentido), mas que designam o mesmo conteúdo jurídico (ou referência).

Quiçá essa igualdade referencial possa permitir um debate sincero e não competitivo entre duas instituições públicas relevantes, a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para o aprimoramento da cobrança tributária e, especialmente, em benefício da sociedade, a partir de avanços possíveis na metodologia de cobrança tributária adotada em nosso país, especialmente com a ampliação da cobrança persuasiva no âmbito da RFB.

2. A importância de uma cobrança tributária efetiva

Qual a razão de uma cobrança tributária efetiva? Uma resposta robusta encontra-se no Princípio da Igualdade formulado pelo Tribunal Constitucional Federal da Alemanha: não basta apenas a imputação daqueles que descumprem suas obrigações tributárias, mas a efetiva cobrança dos imputados. Se a Administração Tributária não consegue cobrar efetivamente os devedores tributários, a mensagem final é que vale a pena descumprir as obrigações tributárias: descumpro, talvez seja descoberto, e mesmo imputado, dificilmente serei executado.

“O princípio da igualdade exige para o Direito Tributário que os contribuintes sejam jurídica e efetivamente tributados por uma lei tributária. A igualdade de imposição tem por conseguinte por seus componentes a igualdade do dever tributário normativo assim como a igualdade na sua execução na cobrança tributária. Disso resulta que a lei tributária deve estar inserida em um contexto que, por princípio garanta a igualdade de sua imposição também com referência ao resultado efetivo.”¹²

As razões para o fracasso da cobrança de tributos em nosso país foram delineadas de forma bastante sumarizada na introdução: adotamos as piores escolhas do Direito Comparado, algo como uma versão adicional ao já consagrado jargão *race to the bottom* em matéria tributária, dessa vez não no contexto de uma guerra fiscal entre os entes federativos subnacionais, mas de uma tentativa deliberada para a baixa efetividade da cobrança coercitiva de devedores tributários no Brasil.

Enfim, o pressuposto de qualquer cobrança é um título: certeza (uma obrigação legal ou contratual), liquidez (uma quantificação) e exigibilidade (um descumprimento). Todos esses pressupostos encontram-se na essência do termo jurídico “Crédito Tributário”, constante no art. 142 do Código Tributário Nacional:

¹¹ A distinção legal constante no art. 39 da Lei n. 4.320/1964, na redação dada pelo Decreto-lei n. 1.735/1979 é importante: o crédito da Fazenda Pública tem natureza tributária e não tributária, daí decorrendo também uma Dívida Ativa Tributária e uma Dívida Ativa Não Tributária.

¹² TIPKE, K. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 67.

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Contudo¹³, um dispositivo legal constante na Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/1980) o Decreto-lei n. 960/1938 afronta duplamente o conteúdo essencial do conceito jurídico de “crédito tributário” presente no art. 142 do CTN, ao indicar que o ato administrativo de inscrição em Dívida Ativa irá exercer o controle administrativo da legalidade, e apurar a liquidez e certeza da dívida fiscal:

“Art. 2º, § 3º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.”

Vale dizer, a mera transferência, via sistema, do estoque de dívida fiscal da Receita Federal do Brasil para a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional equivale a algo plenamente realizado na origem, seja o controle administrativo de legalidade, através de suas múltiplas instâncias de revisão (ofício, DRJ e CARF), seja a apuração de certeza e liquidez do crédito, que ocorrem através do lançamento.

A inscrição em Dívida Ativa decorre da opção de cobrança coercitiva judicial que o Brasil adota e que dificilmente mudará para um modelo de cobrança coercitiva administrativa¹⁴, que é a opção preferencial no Direito Comparado¹⁵. A ex-

¹³ Deve-se destacar que o momento da apuração de liquidez e certeza prevista no art. 39, § 1º, da Lei n. 4.320/1964, na redação dada pelo Decreto-lei n. 1.735/1979, é radicalmente diferente do existente no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/1980. Na Lei Orçamentária, a inscrição é um ato a ser realizado após apurada a liquidez e certeza do crédito público: “Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título”. Na LEF, a inscrição serve para apurar a liquidez e a certeza do crédito público.

¹⁴ Em um exercício de arqueologia jurídica, a opção brasileira pela cobrança coercitiva judicial encontra raízes profundas: Ordenações Filipinas, no Brasil Colonial; Regulamento n. 737/1850, no Brasil Imperial; Decreto n. 10.902/1914, na República Velha; no Estado Novo; Lei n. 6.830/1980, a atual Lei de Execução Fiscal (GODOY, A. S. M. Fundamentos históricos e conceituais do Código Tributário Nacional: Rubens Gomes de Sousa, suas Cartas, suas Ideias, seu Projeto. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 15, n. 1. Brasília, jan./jun. 2020, p. 43-94. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/10687>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 91).

¹⁵ Como exemplos de cobrança administrativa: Argentina, Espanha, Estados Unidos, França, Inglaterra, Japão, México, Peru e Portugal. Ver Abraham, M.; Pereira, V. P. (coord.). *Sistemas tributários*

perícia internacional aponta a cobrança administrativa como a mais efetiva para a satisfação do Princípio da Igualdade em matéria tributária.

“O modelo judicial, afora sua ineficiência, se mostra deficiente em diversas formas. Note-se que uma execução fiscal judicial envolve no mínimo três autoridades públicas: o auditor fiscal, que constitui o crédito tributário, um advogado público, que o executa, e um magistrado, que rege a execução. O trâmite entre essas três autoridades naturalmente atrasa o processo, além de gerar uma elevada redundância de autoridades públicas atuando de forma conjunta em uma mesma atividade. Essa redundância tem consequências orçamentárias, pois a execução fiscal se torna custo administrativo de três órgãos públicos diversos.”¹⁶

Se o modelo de cobrança coercitiva administrativa dificilmente poderá ser adotado em nosso país¹⁷, é preciso pois mudar a ênfase da cobrança coercitiva, que só pode ser realizada judicialmente e que tem resultados medíocres¹⁸, para a cobrança persuasiva, que deve ser manejada preferencialmente pela Receita Federal do Brasil, sem a necessidade de que a dívida fiscal necessite ser inscrita em Dívida Ativa da União.

“Esta forma de cobrança (persuasiva) ha sido practicada por algunas AT y ha generado resultados positivos. En algunas de ellas se observa que el mayor porcentaje de recupero proviene de la aplicación de este proceso. En el marco del mismo existen distintas metodologías de acercamiento al contribuyente moroso, que se apoyan en la necesidad de contar con una base de datos actualizada y procedimientos que lleven a una localización rápida y precisa del contribuyente.”¹⁹

no mundo. A tributação no direito comparado. São Paulo: Almedina, 2020; CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Manual sobre recaudación y cobranza de tributos.* [S. l.]: CIAT, GIZ, BID, 2016. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/Documentos-Tecnicos/Espanol/2016_manual_recaudacion_cobranza.pdf. Acesso em: 16 jul. 2025; SILVA, J. M. P. Q. *Execução fiscal: eficiência e experiência comparada.* Estudo Técnico (Consultoria Legislativa). Brasília: Câmara dos Deputados, 2016. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/items/b6309572-b79b-438c-b5f1-2ded353d8dbb>. Acesso em: 16 jul. 2025.

¹⁶ SILVA, J. M. P. Q. *Execução fiscal: eficiência e experiência comparada.* Estudo Técnico (Consultoria Legislativa). Brasília: Câmara dos Deputados, 2016. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/items/b6309572-b79b-438c-b5f1-2ded353d8dbb>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 19.

¹⁷ Portugal fez a mudança em 1991, com a aprovação do Código de Processo Tributário através do Decreto-lei n. 154/1991.

¹⁸ Em matéria tributária, a tarefa de cobrança reclama uma instância com maior capacidade operativa, própria de uma Administração Tributária, e não um Poder culturalmente ritualístico. “O Poder Judiciário Nacional não está aparelhado para manejar as demandas tributárias” (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário.* Brasília: CNJ, 2011. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/2d53f36cdc1e27513af9868de9d072dd.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 7).

¹⁹ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Manual sobre recaudación y cobranza de tributos.* [S. l.]: CIAT, GIZ, BID, 2016. Disponível em: <https://www.ciat.org/>

Nesse ponto, talvez o maior obstáculo a ser superado seja o desacordo entre o art. 2º, § 3º, da LEF com o art. 142 do CTN. O lançamento constitui o crédito tributário, que é plenamente exigível, seja de forma amigável e administrativa pela RFB, seja de forma coercitiva e judicial pela PGFN após a inscrição em DAU. Antes da inscrição, a dívida fiscal não apenas pode, mas merece, em benefício da sociedade, ser cobrado pela RFB de maneira persuasiva, especialmente com a possibilidade de transação em maior escala²⁰.

Nos anos 50 do século XX, a teoria fiscal dominante já postulava que o lançamento, a atividade administrativa levada a cabo pelas Administrações Tributárias para a liquidação das dívidas fiscais, efetua a constituição do crédito correspondente: obrigação *ex lege* + determinação da quantidade a pagar + identificação do devedor (*cum certum est an et quantum debeat*). Uma ulterior consequência de tal atividade, puramente formal, se for o caso da necessidade de uma cobrança coercitiva, é a expedição do título executório que dele decorre: no Brasil, a inscrição em DAU.

“Os estudos mais recentes sobre o assunto, reexaminando toda a copiosa literatura existente sobre o tema, conduzem entretanto a uma solução que concilia a tese da constituição da obrigação pelo fato gerador, única compatível com a natureza *ex-lege* daquela, com a constatação prática de um efeito constitutivo inerente ao lançamento, além do seu efeito declaratório da obrigação preexistente. Assim, o lançamento, em seguida à constatação, meramente declaratória, da ocorrência do fato gerador e do consequente nascimento da obrigação, efetua a constituição do crédito correspondente, através da liquidação do montante a ser pago e da identificação do devedor. Como ulterior consequência, esta, porém, de natureza formal, o lançamento dá origem ao débito fiscal, consubstanciado no título executório que dele decorre (ROTONDI, ‘L’Accertamento Tributario’, em *Appunti sull’Obbligazione Tributaria* (1950), p. 75 e segs., espec. § 68).”²¹

Portanto, o crédito tributário, constituído pelo lançamento, pode ser cobrado de maneira persuasiva em nosso país. Lembremos que, em várias democracias ocidentais, ele é cobrado inclusive de maneira coercitiva pela própria Administração Tributária, sem a necessidade de recorrer ao Poder Judiciário. A opção origi-

Biblioteca/DocumentosTécnicos/Espanol/2016_manual_recaudacion_cobranza.pdf. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 77.

²⁰ Os aumentos na recuperabilidade da DAU pela PGFN em 2021 e 2022 (Tabela 1) são uma demonstração inequívoca de que a RFB precisa ampliar a transação no âmbito de suas atividades. Em uma sociedade carente de recursos orçamentários, um aumento potencial na arrecadação da RFB não pode ser afastado do debate público.

²¹ BRASIL. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 203-204.

nal contida no texto apresentado pelo professor Rubens Gomes de Sousa como anteprojeto do atual CTN, conforme a Figura 2²², era que o lançamento – a atividade administrativa da autoridade fiscal – implicava o subsequente título.

TÍTULO II
DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
CAPÍTULO I
Do lançamento

Art. 168. Lançamento é a atividade destinada a constituir o crédito tributário mediante a verificação da ocorrência e das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, a avaliação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a expedição do título formal de dívida.

Figura 2. Redação Original do Anteprojeto de CTN²³.

Contudo, a Comissão Especial do Ministério da Fazenda encarregada de discutir e aprovar o texto, decidiu suprimir as últimas palavras do referido artigo mediante a Emenda n. 939, conforme Figura 3²⁴.

939. (A) Idem. (B) No art. 168, suprimir as palavras finais “e a expedição do título formal da dívida”. (C) Ata da 8.^a sessão. (D) Aprovada (97).

Figura 3. Emenda de Supressão n. 939²⁵.

3. Sentido e referência

Salvo melhor juízo, defende-se que a expressão “expedição do título formal de dívida”, suprimida do conceito legal de lançamento durante a tramitação do anteprojeto do atual Código Tributário Nacional, não é essencial para que o Crédito Tributário dele decorrente seja plenamente exigível e desde já integrado ao patrimônio do devedor do débito fiscal. Essa constatação implica o reconheci-

²² BRASIL. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 310.

²³ BRASIL. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 310.

²⁴ BRASIL. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 528.

²⁵ BRASIL. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 528.

mento da distinção entre sentido e referência, pois certeza, liquidez e exigibilidade são anteriores à inscrição em Dívida Ativa da União, uma providência meramente formal para fins de cobrança coercitiva judicial. Esse novo termo muda o sentido do débito fiscal, mas não a sua referência, que é a mesma do Crédito Tributário.

“A isso pode-se entretanto responder que a situação jurídica nova, criada pelo lançamento, é exatamente a executoriedade da obrigação. Esta conclusão já podia ser extraída dos estudos de NAWIASKY (*Steuerrechtliche Grundfragen*, Monaco 1926), que sistematizou o processo formativo da relação jurídica tributária em três fases sucessivas:

- (a) situação jurídica abstrata, decorrente da simples existência de lei tributária oponível *erga omnes*;
- (b) situação jurídica concreta, decorrente da ocorrência do fato gerador, que identifica o comando legislativo genérico a uma situação concreta de fato;
- (c) situação jurídica subjetiva, decorrente do lançamento, que, referindo a determinado contribuinte a obrigação previamente concretizada pelo fato gerador, integra no patrimônio daquele o débito individual do tributo.”²⁶

A inscrição em DAV é providência administrativa de caráter puramente formal, e mesmo que necessária para o sistema de cobrança judicial vigente em nosso país, é totalmente desnecessária para a cobrança administrativa persuasiva, pois não tem qualquer efeito substantivo sobre a certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário, já submetido a diferentes instâncias de revisão e de controle de legalidade anteriores à inscrição: Revisão de Ofício, DRJ e CARF.

“Foi ao contrário aceita a sugestão 938, redacional, e bem assim a 939, supressiva de referência ao ‘título formal de dívida’: éste, com efeito, embora diretamente decorrente do lançamento, exige providência administrativa ulterior, a inscrição da dívida. Muito embora esta não tenha efeito substancial sobre a constituição do crédito, pareceu todavia preferível, a fim de afastar interpretações em desacôrdo com o sistema vigente quanto aos títulos executórios, deixar a sua referência unicamente no Livro VI, entre as providências de caráter administrativo formal (art. 191).”²⁷

Nesse ponto, o art. 3º, § 2º, da Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/1980) representa um retrocesso legislativo imenso para a Administração Tributária. Dentre os muitos problemas que poderiam ser elencados e que decorrem do for-

²⁶ BRASIL. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 204.

²⁷ BRASIL. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 205.

malismo inerente ao sistema de cobrança coercitiva judicial, o qual, em nosso país, exige a modificação terminológica do débito fiscal de Crédito Tributário para Dívida Ativa da União mediante uma mera transferência via sistema de uma repartição (RFB) para outra (PGFN), dois merecem ser destacados.

O primeiro é o esvaziamento do instituto *solve et repete* no Direito Tributário nacional, seja para a suspensão da exigibilidade do débito fiscal em um recurso administrativo (SV n. 21²⁸) ou em um recurso judicial (SV n. 28²⁹). Na realidade, a exigência de depósito ou fiança para prosseguimento de um litígio em matéria tributária é uma proteção da livre concorrência, princípio basilar do modo de produção capitalista, consagrado no art. 170, IV, da CRFB88.

“O princípio da livre concorrência, corolário direto da liberdade de iniciativa, expressa a opção pela economia de mercado. Nele se contém a crença de que a competição entre os agentes econômicos, de um lado, e a liberdade de escolha dos consumidores, de outro, produzirão os melhores resultados sociais: qualidade dos bens e serviços e preço justo.”³⁰

Se um contribuinte obtém uma decisão judicial para não recolher determinado tributo, o que ele obtém é uma vantagem concorrencial em relação a outros contribuintes que são obrigados a pagar o tributo. Mesmo que aquele cumpra a obrigação acessória de declarar o tributo suspenso, o que constitui o crédito tributário, volta-se ao problema da ineficácia da cobrança coercitiva judicial em nosso país.

Assim, após anos com uma decisão judicial favorável, tal contribuinte, que não pratica o *solve et repete* fazendo o depósito da quantia em litígio, provavelmente conquistará o mercado em uma competição injusta com seus concorrentes, distribuirá o lucro aos investidores da empresa e aumentará o seu passivo com uma dívida tributária. Se a decisão for revertida em favor do Estado, dificilmente a ação de cobrança executiva poderá ser frutuosa sem um incidente de desconsideração de personalidade jurídica, o que, em princípio, não se vislumbra com o litígio sem garantia.

Portanto, quando se assume que o crédito tributário é líquido, certo e exigível, o que se pretende é que a livre iniciativa seja preservada, mediante uma competição justa entre os contribuintes. Isso não suprime o controle judicial da Admi-

²⁸ SV n. 21: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

²⁹ SV n. 28: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.”

³⁰ BARROSO, L. R. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. *Revista de Direito Administrativo*, [S. 1.], v. 226, 2001, p. 187-212. DOI: 10.12660/rda.v226.2001.47240. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/47240>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 195.

nistração Pública: havendo decisão favorável ao contribuinte, a quantia depositada será devolvida ao peticionante.

Um segundo ponto que merece destaque é a necessidade de a Receita Federal do Brasil manejar com maior amplitude os meios persuasivos de cobrança via transação (art. 156, III, do Código Tributário Nacional). Tal necessidade é um imperativo para superar a crise de litigiosidade que caracteriza o Direito contemporâneo³¹, permitindo que dívidas fiscais não inscritas em DAU possam ser plenamente extintas, posto que carregadas dos atributos de certeza, liquidez e exigibilidade.

Analisando a Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 899/2019³², posteriormente convertida na Lei n. 13.988/2020, que dispõe sobre a transação, constata-se desde logo um viés de restrição para o pleno manejo do instituto pela Receita Federal do Brasil:

“Senhor Presidente da República. Submetemos à sua apreciação proposta de Medida Provisória que estabelece os requisitos e as condições para que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e os respectivos devedores ou partes adversas, possam realizar transação, nos termos do art. 171 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, criando mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal.”

Mesmo com as modificações subsequentes da Lei n. 13.988/2020 promovidas pela Lei n. 14.375/2022, em especial, a possibilidade de transação de créditos tributários judicializados no âmbito da RFB (art. 1º, § 4º, I) e a possibilidade de transação por proposta individual em contencioso administrativo fiscal (art. 2º, I), o Edital de Transação por Adesão na RFB n. 01/2024, publicado no *DOU* em 19 de março de 2024, tem um limite de R\$ 50 mi. Qual a razoabilidade desse limite?

Em um artigo influente, publicado em 1892, Frege distinguiu “sentido” e “referência”, apontando toda uma nova abordagem para a Lógica e para a Filosofia da Linguagem. De forma bastante sucinta, é verdadeira uma premissa em que há correspondência entre o signo (ou nome) e o objeto (ou referência no mundo).

³¹ “As consequências sobre a cultura da litigiosidade nos tribunais brasileiros se apresentam sob a forma de inúmeros processos parados, sem resolução próxima, fomentando o descrédito na resolução satisfatória das questões, desgaste nas relações continuadas, óbices ao diálogo pacífico e à construção do consenso. A cultura da litigiosidade que leva um conflito ao Judiciário, antes mesmo de qualquer tentativa de solução autocompositiva, também fortalece o sentimento adversarial das partes no decorrer da solução do problema na esfera jurisdicional.” (SALES, L. M. M.; ANDRADE, M. D. A mediação de conflitos como efetivo contributo ao Poder Judiciário brasileiro. *Revista de Informação Legislativa* ano 48, n. 192. Brasília, out./dez. 2011, p. 43-54. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242928/000936208.pdf?sequence>. Acesso em: 16 jul. 2015, p. 45)

³² https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf.

Contudo, essa questão puramente semântica repercute não apenas na Filosofia, mas também no Direito: a utilização de signos distintos traz a possibilidade de sentidos distintos para designar a mesma referência, sejam objetos do mundo real ou ficções do mundo jurídico.

O exemplo clássico de Frege é “Estrela da Manhã” e “Estrela Vespertina”. Ambos os signos têm a mesma referência (o planeta Vênus), muito embora sentidos distintos. A questão de sua utilização não tem a ver com o conteúdo do que é dito, mas com o sentido, ou o modo distinto de transmitir o mesmo conteúdo, a mesma referência no mundo real.

“Parece então evidente que se pode pensar como associado a um símbolo (nomes, combinação de palavras, caracteres), além daquilo que designa, que se pode chamar de ‘referência do símbolo’, também o que gostaria de chamar de ‘sentido do símbolo’, no qual está contido o modo de apresentação. Assim, a referência das expressões no nosso exemplo ‘o ponto de intersecção de *a* e *b*’ e ‘o ponto de intersecção de *b* e *c*’ seria a mesma, mas não o seu sentido. A referência de ‘a estrela da manhã’ e ‘a estrela da tarde’ seria a mesma, mas não o sentido.”³³

Apoiando-se em Frege, pode-se igualmente sustentar que “Crédito Tributário” e “Dívida Ativa”, apesar de sentidos distintos, têm a mesma referência no mundo jurídico: uma obrigação certa, líquida e exigível denominada dívida fiscal – “a situação jurídica subjetiva, decorrente do lançamento, que, referindo a determinado contribuinte a obrigação previamente concretizada pelo fato gerador, integra no patrimônio daquele o débito individual do tributo”³⁴.

Os diferentes sentidos para a mesma referência no mundo jurídico não podem, portanto, afetar o seu conteúdo substancial, especialmente os atributos de certeza, liquidez ou exigibilidade do débito fiscal. Eles simplesmente ressaltam aspectos relacionados à parte credora (quando se utiliza “Crédito Tributário”) ou à parte devedora (quando se utiliza “Dívida Ativa”)³⁵.

Defender juridicamente que o “Crédito Tributário” adquire atributos de certeza, liquidez e exigibilidade após a inscrição em “Dívida Ativa da União”, como

³³ FREGE, G. Sobre o sentido e a referência. Tradução Sérgio R. N. Miranda. *Fundamento – Revista de Pesquisa em Filosofia* v. 1, n. 3. Ouro Preto, maio/ago. 2011, p. 22. Disponível em: <https://periodicos.ufop.br/fundamento/article/view/2271/1723>. Acesso em: 16 jul. 2025.

³⁴ BRASIL. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 204.

³⁵ O art. 204 do CTN não exclui a presunção de certeza e liquidez do crédito tributário, mas, ao contrário, reforça esses mesmos atributos, que estão contidos anteriormente à inscrição. Esse reforço se faz necessário enquanto técnica legislativa para dizer que o sentido do termo “Dívida Ativa”, a realçar os direitos e garantias do devedor, não elimina o conteúdo substancial de sua referência, que é a mesma do termo “Crédito Tributário”, cujo sentido realça os privilégios e as preferências do credor.

uma interpretação não sistemática do art. 2º, § 3º, da LEF poderia induzir, e portanto confundir “sentido” e “referência”. Os termos têm a mesma referência, que é o débito fiscal apurado e liquidado por autoridades administrativas em uma atividade plenamente submetida à Lei³⁶, muito embora tenham sentidos distintos.

É preciso pois reconhecer que os débitos fiscais, constituídos sob as mais diversas formas de lançamento previstas no CTN, e arrecadados pela Receita Federal do Brasil enquanto ainda créditos tributários, e que totalizaram 2,5 tri de reais somente em 2024³⁷, não estão eivados da cláusula *cum certum est et quantum debeat*.

4. Conclusão

No tempo presente, o Estado de Direito não pode ser concebido sem a revisão administrativa como um de seus fundamentos. A faculdade de autotutela que se confere à Administração para revisar seus próprios atos, quando eivados de ilegalidades, tem como fim último a satisfação do próprio interesse público, expresso através da Lei e do Princípio de Certeza de Adam Smith: tributar não é arrecadar mais, mas arrecadar o certo.

O Brasil, contudo, tem sido profícuo em fracassar na cobrança tributária, pois além de adotarmos as piores opções de modelos de cobrança, quais sejam a cobrança coercitiva judicial, a gestão externa e a ênfase na cobrança coercitiva, desconfiamos da atividade exercida pela Administração Tributária, colocando em xeque atributos essenciais do crédito tributário e impedindo-a de manejar plenamente os meios legais para a cobrança persuasiva, especialmente a transação, prevista no art. 171 do CTN.

“A arrecadação pelo atual sistema de execução fiscal é uma demonstração cabal de sua ineficiência e uma das principais causas da aposta crescente dos contribuintes na vantagem de não pagar os tributos no prazo, dado que o Estoque da Dívida Ativa da União representa cerca de metade do valor de toda a Dívida Pública da União.”³⁸

³⁶ Princípio de Certeza de Adam Smith (*Riqueza das Nações*, 1776): “a taxa que cada indivíduo é obrigado a pagar deveria ser certa e não arbitrária. O tempo de pagamento, a maneira, quantidade a ser paga, tudo deveria ser claro e simples para o contribuinte e a qualquer pessoa.” (SMITH, A. *Riqueza das nações* (Ed. Condensada) – *Coleção Folha: livros que mudaram o mundo*, v. 4. Tradução Norberto de Paula Lima. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010, p. 346)

³⁷ O valor corresponde apenas ao arrecadado pela Receita Federal do Brasil. *Análise Arrecadação Dez2024*. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2024/apresentacao-arrecadacao-dez-2024.pdf/view>.

³⁸ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário*. Brasília: CNJ, 2011. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/2d53f36cd-c1e27513af9868de9d072dd.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2025, p. 8.

De acordo com a experiência internacional, o ideal seria a adoção de uma cobrança administrativa³⁹ com gestão interna. Contudo, em um horizonte temporal plausível para um país em desenvolvimento e carente de adoção das melhores práticas recomendadas pela OCDE, dificilmente haverá uma mudança legislativa significativa para transformar o atual modelo de cobrança coercitiva e a sua execução por gestão externa, através da PGFN. A Portaria PGFN n. 33/2018 é cristalina na perpetuação desse viés:

“Art. 1º O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União consiste na análise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, essenciais à formação do título executivo necessário à prática de qualquer ato de cobrança coercitiva, seja judicial ou extrajudicial.

§ 1º Débito certo é aquele cujos elementos da relação jurídica obrigacional estão evidenciados com exatidão.

§ 2º Débito líquido é aquele cujo valor do objeto da relação jurídica obrigacional é evidenciado com exatidão.

§ 3º Débito exigível é aquele vencido e não pago, que não está mais sujeito a termo ou condição para cobrança judicial ou extrajudicial.

Art. 2º O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União constitui direito do contribuinte e dever do Procurador da Fazenda Nacional, que poderá realizá-lo a qualquer tempo, de ofício ou a requerimento do interessado.

Parágrafo Único. O disposto neste artigo não afeta as competências privativas dos órgãos de constituição de créditos cobrados, nem implica revisão do lançamento tributário pela PGFN.”

Entre o ideal e o possível, deve-se propor ao debate público o deslocamento da ênfase atual da cobrança coercitiva para a cobrança persuasiva, que deve realizar-se plenamente no âmbito da Receita Federal do Brasil. Talvez, a ampliação da transação no âmbito da RFB encontre dificuldades, especialmente diante da assunção de que o mero traslado do estoque de dívidas certas, líquidas e exigíveis de uma repartição (RFB) para outra (PGFN), que é um ato puramente formal para o início da cobrança judicial, possa revestir-se de ato constitutivo de atributos de um débito fiscal.

Procurou-se demonstrar, a partir de Frege e da distinção entre “sentido” e “referência”, que os termos “Crédito Tributário” e “Dívida Ativa” possuem a mesma referência no mundo jurídico, mesmo que com sentidos distintos. Portanto, não se pode privar o conteúdo essencial do termo “Crédito Tributário” de seus atributos de certeza, liquidez e exigibilidade, como uma interpretação não sistemática da legislação tributária poderia induzir.

³⁹ O modelo de cobrança coercitiva proposto pelo CIAT (2015) é administrativa (Sección 6. Procedimiento administrativo de cobro ejecutivo).

Que o termo DAU, que possui um sentido específico, possua atributos constantes na referência “débito fiscal”, não significa que tal atributo possa existir apenas nesse termo. O termo CT, que possui um sentido distinto de DAU, também possui atributos de certeza, liquidez e exigibilidade, conforme o art. 142 do CTN. Referir-se a Sócrates como o “marido de Xantipa” ou o “mestre de Platão” implica certamente em sentidos distintos, mas não retiram o status de grande filósofo a partir da opção por um dos termos.

Privar a sociedade de um debate sério e respeitoso acerca da ampliação da transação no âmbito da RFB é desprezar que existe um potencial de aumento da arrecadação, conforme expresso na exposição de motivos da MP n. 899/2019, que é expressa ao apontar a utilização do instituto no âmbito da Receita Federal dos Estados Unidos da América (Internal Revenue Service).

“A transação na cobrança da dívida ativa da União acarretará redução do estoque desses créditos, limitados àqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, incrementará a arrecadação e esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida). O modelo ora proposto possui bastante similaridade com o instituto do ‘Offer in Compromise’, praticado pelo Internal Revenue Service (IRS), dos Estados Unidos da América.”

Ampliar a transação na RFB é algo importante, não apenas por um enfoque meramente consequencialista: aproximar a arrecadação efetiva da potencial, diminuir a litigiosidade fiscal e desafogar o Poder Judiciário. Mas também porque devemos incentivar valores na sociedade, evitando armadilhas puramente utilitaristas: pagar oportunamente os impostos é um valor, ou seja, quem tem um débito fiscal jamais deve preferir diferir o pagamento para uma futura inscrição em DAU; Justiça Fiscal é outro valor, ou seja, devemos não apenas imputar bem, mas também cobrar efetivamente os imputados, o que não ocorre atualmente diante do baixo grau de recuperabilidade da DAU. Tudo isso sem desnaturalizar a ampla defesa, o contraditório e as prerrogativas institucionais da PGFN.

Há um componente axiológico na missão da RFB, que é “contribuir para o bem-estar econômico e social do país”. Estamos realmente contribuindo para o bem-estar social de um país em desenvolvimento, que necessita de recursos públicos para satisfazer as demandas de seu povo, vivendo com um estoque crescente de dívidas fiscais incobráveis?

Essa é uma pergunta que não pode ser respondida nem pela RFB, nem pela PGFN. Para Moore⁴⁰, o árbitro do valor público das instituições são os cidadãos

⁴⁰ MOORE, Mark H. Public value accounting: establishing the philosophical basis. *Public Administration Review* v. 14, iss. 4, 2014, p. 465-477. Disponível em: <https://scholar.harvard.edu/files/mar>

em sua coletividade, não as instituições. Melhorar, portanto, a cobrança tributária no Brasil, mais do que uma competição interinstitucional, é uma legítima aspiração da sociedade em seu todo, que quer o bom funcionamento de seu sistema tributário: tanto na parte de imputação dos inadimplentes quanto na parte de cobrança dos imputados.

Para esse mister, a Administração Tributária brasileira conta com profissionais conscientes da importância de converter a obrigação *ex lege* de pagar tributos em efetiva arrecadação nos cofres públicos em uma atividade plenamente vinculada à lei. Não é uma questão de arrecadar mais, mas de arrecadar o certo e com mais efetividade. As palavras de João Batista ecoam com ressonância no coração e na motivação de cada Auditor-Fiscal no exercício de sua competência privativa prevista no art. 142 do CTN:

“Não deveis exigir nada além do que vos foi prescrito”. (Lc 3, 13)

5. Bibliografia

- ABRAHAM, M.; Pereira, V. P. (coord.). *Sistemas tributários no mundo. A tributação no direito comparado*. São Paulo: Almedina, 2020.
- BARROSO, L. R. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. *Revista de Direito Administrativo*, [S. 1.], v. 226, 2001, p. 187-212. DOI: 10.12660/rda.v226.2001.47240. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/47240>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- BRASIL. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Modelo de Código Tributario del CIAT – un enfoque basado en la experiencia latinoamericana*. Cidade do Panamá: CIAT, GIZ, BID, 2015. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf. Acesso em: 16 jul. 2025.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. *Manual sobre recaudación y cobranza de tributos*. [S. 1.]: CIAT, GIZ, BID, 2016. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2016_manual_recaudacion_cobranza.pdf. Acesso em: 16 jul. 2025.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário*. Brasília: CNJ, 2011. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/2d53f36cdc1e27513af9868de9d072dd.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2025.

kmoore/files/moore_public_value_accounting_2014-public_administration_review.pdf. Acesso em: 22 set. 2025. DOI: 10.1111/puar.12198.

ZEIDAM, Gadafy de Matos. Sobre Sentido e Referência dos Termos “Crédito Tributário” e “Dívida Ativa”: um Debate em Benefício da Sociedade Brasileira.

Revista Direito Tributário Atual v. 60. ano 43. p. 138-156. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2025.

- FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. *Informe de Evaluación del Desempeño TADAT – España*. [S. l.]: FMI, 2020. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2020_2023/TADAT_Informe.pdf. Acesso em: 16 jul. 2025.
- FREGE, G. Sobre o sentido e a referência. Tradução Sérgio R. N. Miranda. *Fundamento – Revista de Pesquisa em Filosofia* v. 1, n. 3. Ouro Preto, maio/ago. 2011, p. 21-44. Disponível em: <https://periodicos.ufop.br/fundamento/article/view/2271/1723>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- GODOY, A. S. M. Fundamentos históricos e conceituais do Código Tributário Nacional: Rubens Gomes de Sousa, suas Cartas, suas Ideias, seu Projeto. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* v. 15, n. 1. Brasília, jan./jun. 2020, p. 43-94. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/10687>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- LALANDE, A. *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*. 3. ed. Tradução Fátima S. Correia, Maria E. V. Aguiar, José. E. Torres, Maria G. Souza. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- LAMADRID, P. M. G. *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29915>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- MOORE, Mark H. Public value accounting: establishing the philosophical basis. *Public Administration Review* v. 14, iss. 4, 2014, p. 465-477. Disponível em: https://scholar.harvard.edu/files/markmoore/files/moore_public_value_accounting_2014-public_administration_review.pdf. Acesso em: 22 set. 2025. DOI: 10.1111/puar.12198.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números – Dados de 2015, edição 2016*. Brasília, PGFN, 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/PGFN%20em%20Numeros%202016.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números – Dados de 2016, edição 2017*. Brasília, PGFN, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números – Dados de 2017, edição 2018*. Brasília, PGFN, 2018. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view. Acesso em: 16 jul. 2025.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números – Dados de 2018, edição 2019*. Brasília, PGFN, 2019. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_

ZEIDAM, Gadafy de Matos. Sobre Sentido e Referência dos Termos “Crédito Tributário” e “Dívida Ativa”: um Debate em Benefício da Sociedade Brasileira.

- numeros_2019.pdf/view. Acesso em: 16 jul. 2025.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números – Dados de 2019, edição 2020*. Brasília, PGFN, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números – Dados de 2020, edição 2021*. Brasília, PGFN, 2021. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros.pdf. Acesso em: 16 jul. 2025.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números – Dados de 2021, edição 2022*. Brasília, PGFN, 2022. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf. Acesso em: 16 jul. 2025.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números – Dados de 2022, edição 2023*. Brasília, PGFN, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números – Dados de 2023, edição 2024*. Brasília, PGFN, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfnem-numeros2024.pdf>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- SALES, L. M. M.; ANDRADE, M. D. A mediação de conflitos como efetivo contributo ao Poder Judiciário brasileiro. *Revista de Informação Legislativa* ano 48, n. 192. Brasília, out./dez. 2011, p. 43-54. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242928/000936208.pdf?sequence>. Acesso em: 16 jul. 2015.
- SILVA, J. M. P. Q. *Execução fiscal: eficiência e experiência comparada*. Estudo Técnico (Consultoria Legislativa). Brasília: Câmara dos Deputados, 2016. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/items/b6309572-b79b-438c-b5f1-2ded353d8dbb>. Acesso em: 16 jul. 2025.
- SMITH, A. *Riqueza das nações (Ed. Condensada) – Coleção Folha: livros que mudaram o mundo, v. 4*. Tradução Norberto de Paula Lima. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010.
- TIPKE, K. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.