

Certidões de Regularidade Fiscal: entre Vivos, Mortos e Adormecidos, o que uma Fotografia Jurídica é Capaz de capturar?

Tax Clearance Certificates: between the Living, the Dead and the Sleeping, what can a Legal Photograph capture?

Rodolfo Gil Moura Rebouças

Graduado em Direito pela UFT, com período de estudos na Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. MBA em Direito da Economia e da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo, com estágio de pesquisa de pós-graduação na FGV/Direito SP. Membro do Comitê Tributário da Sociedade Rural Brasileira – SRB, da Comissão de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Imobiliário – IBRADIM e membro associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Coordenador Executivo da NEF/FGV Direito SP e professor de Direito Tributário no IBET. Advogado em Brasília. *E-mail:* rodolfogiladv@gmail.com.

Dhiulia de Oliveira Santos

Graduada em Direito pelo Centro Universitário de Brasília – UniCEUB. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogada em Brasília. *E-mail:* santos.dhiulia@gmail.com.

Cristiano Moreira do Amaral Filho

Graduado em Direito pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP. Advogado em Brasília. *E-mail:* cristianomoreiraf@gmail.com.

Recebido em: 9-3-2025 – Aprovado em: 15-9-2025
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.11.2025.2719>

Resumo

O artigo trata da exigência de prova de quitação fiscal como condição para a prática de atos jurídicos. O foco é responder à seguinte questão: como devem ser interpretadas as exigências de quitação fiscal e qual é a função das certidões de situação fiscal? Adotou-se o método dedutivo, com base no referencial teórico do construtivismo lógico-semântico, e a técnica de revisão bibliográfica. Concluiu-se que: (i) a quitação serve de veículo introdutor da norma extintiva da relação jurídica originária; (ii) a exigência estrita de quitação configura sanção de conduta lícita, sendo válida apenas a exigência de regularidade fiscal; (iii) as certidões negativa de débitos e positiva com efeitos de negativa são meios de prova da regularidade fiscal; e (iv) o legislador complementar instituiu uma ficção jurídica ao equiparar os contribuintes com dívidas exigíveis, mas suficientemente garantidas por penhora, àqueles em situação regular, a fim de protegê-los contra cobranças desproporcionais.

Palavras-chave: construtivismo lógico-semântico, quitação fiscal, certidões de situação fiscal, regularidade fiscal, exigibilidade, extinção.

Abstract

This article examines the requirement of proving tax clearance as a condition for performing legal acts. It aims to determine how tax clearance requirements should be interpreted and what purposes fiscal status certificates serve within the Brazilian legal system. The study employs the deductive method, grounded in the theoretical framework of logical-semantic constructivism, and is based on a comprehensive bibliographic review. The analysis indicates that: (i) the discharge serves as the introductory vehicle for the rule extinguishing the original relationship; (ii) the strict requirement of full tax clearance constitutes an undue sanction imposed on lawful conduct, such that only the requirement of tax regularity is compatible with constitutional limits on the exercise of state power; (iii) the negative tax debt certificate and the positive certificate with the effects of a negative tax debt certificate function as instruments for demonstrating tax regularity; and (iv) complementary legislation has established a legal fiction by equating taxpayers with enforceable but sufficiently secured tax debts to those in regular standing, thereby preventing disproportionate or unreasonable collection measures. The findings contribute to the theoretical and practical understanding of tax clearance requirements and clarify the normative role of fiscal status certificates in Brazilian tax law.

Keywords: logical-semantic constructivism, tax discharge, tax status certificates, tax regularity, enforceability, extinction.

Introdução

Relações jurídicas nascem, vivem e morrem. O nascimento dá-se com a constituição de uma norma jurídica individual e concreta, cujo conseqüente a prescreve. A partir daí, a relação passa a “viver” no mundo jurídico. A morte ocorre com o desaparecimento de algum de seus elementos estruturais mínimos, o que fundamenta a edição de outra norma jurídica individual e concreta: a norma extintiva.

A vida da relação jurídica oscila entre períodos despertos e adormecidos. Ela está “adormecida” quando inexigível, seja porque ainda não venceu, seja porque sua exigibilidade se encontra suspensa. Está “desperta” quando exigível, sujeitando-se a atos de cobrança devido ao seu descumprimento.

No âmbito tributário, um ato de cobrança frequente é o condicionamento da prática de atos jurídicos à prova de quitação fiscal. Mas qual é a natureza jurídica dessa exigência? A jurisprudência tem oferecido respostas dissonantes. Exemplo disso é a adoção de entendimentos divergentes sobre os meios idôneos à comprovação da quitação fiscal, especialmente em relação à obtenção de benefícios fiscais¹ e ao julgamento da adjudicação ou partilha em processos de inventário². Em

¹ STJ, REsp n. 1.761.544, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, j. 8.11.2018.

² Confira-se: REsp n. 1.238.039, Min. Herman Benjamin, j. 27.2.2011; REsp n. 1.260.307, Min.

ambos os casos, há decisões que só admitem a certidão negativa de débitos, rejeitando a certidão negativa com efeitos de positiva.

Esse equívoco decorre, em grande medida, de uma interpretação supostamente literal da expressão “prova de quitação”, como se quitação significasse necessariamente a extinção da relação jurídica. Nesse entendimento, apenas a certidão negativa de débitos seria apta a comprovar a “morte” das relações tributárias. A certidão positiva com efeitos de negativa seria inadequada por revelar a existência de relações “vivas”, ainda que “adormecidas”.

A doutrina, por sua vez, tem dedicado pouca atenção aos arts. 205 e 206 do Código Tributário Nacional (CTN). Em geral, limita-se a registrar que o art. 205 autoriza restringir a prova de quitação à apresentação de certidão negativa, enquanto o art. 206 atribui os mesmos efeitos da certidão negativa à certidão positiva, quando os débitos “vivos” não estão vencidos, têm a exigibilidade suspensa ou estão garantidos por penhora em execução fiscal. Falta, portanto, uma análise mais detida da natureza jurídica desses institutos.

Comumente, chama-se a certidão negativa de débitos de “certidão de quitação” e a certidão positiva com efeitos de negativa de “certidão de regularidade”. Essas nomenclaturas, porém, sugerem equivocadamente que o legislador poderia condicionar a prática de determinado ato jurídico exclusivamente à certificação da quitação – e não de regularidade –, distorcendo a função das exigências de quitação fiscal.

Diante disso, este trabalho tem por objetivo principal analisar, em profundidade, os arts. 205 e 206 do CTN, indagando: como devem ser interpretadas as exigências de quitação fiscal e qual é a função das certidões de situação fiscal?

Metodologicamente, adota-se o método dedutivo³, em particular o caminho analítico-interpretativo do construtivismo lógico-semântico e suas premissas jusfilosóficas, bem como a técnica de revisão bibliográfica⁴, com a leitura e interpretação de artigos, livros e manuscritos.

Os objetivos específicos são: (i) descrever a fenomenologia do nascimento e da extinção de normas e relações jurídicas; (ii) conceituar e examinar os efeitos jurídicos da quitação e das certidões de situação fiscal; (iii) interpretar os arts. 205 e 206 do CTN; e (iv) construir a estrutura lógica geral das normas de exigência de quitação fiscal.

Herman Benjamin, j. 5.7.2011; REsp n. 1.265.977, Min. Benedito Gonçalves, j. 19.9.2011; REsp n. 1.335.374, Min. Castro Moreira, j. 31.8.2012; e REsp n. 1.688.335, Min. Francisco Falcão, j. 14.8.2018.

³ MAZUCATO, Thiago. Métodos. In: MAZUCATO, Thiago (org.). *Metodologia da pesquisa e do trabalho científico*. Penápolis: Funep, 2018, p. 53-58.

⁴ FONTANA, Felipe. Técnicas de pesquisa. In: MAZUCATO, Thiago (org.). *Metodologia da pesquisa e do trabalho científico*. Penápolis: Funep, 2018, p. 59-78.

O percurso do estudo é o seguinte: primeiro, analisa-se a introdução e a extinção de uma relação jurídica no sistema do direito, sob a ótica do construtivismo lógico-semântico; segundo, discute-se a natureza jurídica da quitação; terceiro, avalia-se a (in)validade da exigência de quitação fiscal como condição para prática de atos jurídicos; quarto, delimita-se o conteúdo e os efeitos jurídicos das certidões de situação fiscal; por fim, examina-se a natureza jurídica da certidão positiva com efeitos de negativa, sobretudo no caso de dívida exigível garantida por penhora em execução fiscal.

1. Do nascimento à morte das relações jurídicas

O construtivismo lógico-semântico parte da premissa de que o conhecimento humano pressupõe linguagem: nada existe para o homem enquanto não for nomeado, pois apenas o que se traduz em linguagem pode ser conhecido. A experiência sensorial, por mais intensa que seja, não constitui conhecimento se não for expressa linguisticamente. Isso não significa negar a existência física dos fenômenos, mas afirmar que o conhecimento deles só se realiza por meio da linguagem.

Em outras palavras, não se conhece o *evento* – a ocorrência perceptível aos sentidos –, mas o *fato*, isto é, o relato linguístico desse evento. O fato sempre se refere ao passado: é o retrato linguístico de algo já ocorrido. Assim, a linguagem não apenas descreve o mundo, mas o constrói⁵, pois aquilo que é relatado torna-se conhecido e, por consequência, passa a integrar o horizonte da realidade humana.

Nessa perspectiva, o direito é concebido como um corpo de linguagem, composto por normas jurídicas que disciplinam condutas intersubjetivas com vistas à realização de valores sociais⁶. Entretanto, é essencial distinguir entre texto e norma: o texto é o suporte físico e material do direito – o que se pode ver e ler –, enquanto a norma é uma construção mental do intérprete, resultante da leitura e interpretação dos enunciados textuais.

A estrutura lógica mínima de toda norma jurídica é formada por duas proposições: a hipótese ou antecedente, que descreve um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico; e a tese ou consequente, que prescreve uma relação jurídica entre dois sujeitos, atribuindo a um o dever de prestar certa conduta e a outro o direito de exigí-la. Assim, as normas jurídicas configuram juízos hipotéticos-condicionais da forma: “dado o fato X, então deve ser a relação jurídica Y”.

⁵ “O conhecimento pressupõe a existência de linguagem. A realidade do ser cognoscente caracteriza-se exatamente por esse conhecimento do mundo, constituído mediante linguagem. Não é possível conhecermos as coisas tal como se apresentam fisicamente, fora dos discursos que elas se referem. Por isso, nossa constante afirmação de que a linguagem cria ou constitui a realidade.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 13).

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 89.

Além de ser linguagem, o direito também é um sistema. Todo sistema delimita sua própria realidade e, conseqüentemente, a forma linguística específica que seus enunciados devem assumir para serem reconhecidos como válidos⁷. Apenas fatos relatados em linguagem competente – isto é, elaborados conforme os procedimentos e instrumentos previstos pelo próprio sistema – ingressam no plano jurídico. Tudo o que não for linguisticamente produzido segundo esses parâmetros será juridicamente inexistente⁸.

Em particular, o direito é um sistema autopoietico: ele estabelece os mecanismos de criação, modificação e exclusão de seus próprios elementos. Segundo Tárek Moysés Moussalem, são as normas de produção normativa e de revisão sistêmica que asseguram esse caráter autopoietico⁹. As primeiras subdividem-se em normas de competência, que conferem a determinados sujeitos – os agentes credenciados – a aptidão para produzir enunciados normativos, e normas de procedimento, que disciplinam o modo de exercício dessa competência. Já as normas de revisão sistêmica autorizam a modificação ou a extinção de normas previamente existentes, preservando o equilíbrio sintático do sistema.

A função do direito é regular condutas humanas. No entanto, as normas gerais e abstratas, por sua amplitude, são incapazes de atuar diretamente sobre as condutas intersubjetivas. É preciso produzir outras normas, progressivamente mais específicas, que se aproximem das ações reguladas. Essa concretização ocorre mediante o processo de *positivação*, que consiste na sucessiva aplicação de normas superiores para a produção de normas cada vez mais particulares, até que se tornem individuais e concretas, prescrevendo diretamente relações jurídicas entre sujeitos determinados¹⁰.

No construtivismo, porém, a incidência das normas não ocorre automaticamente com a simples ocorrência de um evento no mundo fenomênico que corresponda ao antecedente normativo. O evento precisa ser relatado em linguagem competente por um agente autorizado, transformando-se em fato jurídico. Assim, o nascimento de uma relação jurídica depende de uma ação humana de aplicação normativa, e não apenas da ocorrência material do evento.

O agente credenciado deve interpretar o texto normativo, construir a norma jurídica, descrever linguisticamente o fato subsumido no seu antecedente (constituindo o fato jurídico) e imputar-lhe o vínculo jurídico prescrito no seu conseqüente. O resultado desse processo é a introdução, no sistema jurídico, de uma norma individual e concreta, que prescreve uma relação jurídica entre sujeitos

⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 49-50.

⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 78-79.

⁹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 79.

¹⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 45.

determinados, na qual um está obrigado, facultado ou proibido a realizar certa conduta em relação ao outro.

O registro do ato de aplicação é materializado em um *documento normativo*, suporte físico de enunciados textuais que, ao serem interpretados, permitem a construção de duas normas jurídicas: (i) o *veículo introdutor*, norma geral e concreta que descreve o tempo, o espaço, o agente competente e o procedimento adotado e prescreve o dever de todos respeitarem a norma introduzida; e (ii) a *norma introduzida*, que descreve um fato jurídico e prescreve a relação jurídica dele decorrente¹¹.

Além disso, toda aplicação normativa pressupõe prova e convencimento. O agente credenciado somente realizará a subsunção normativa quando estiver convencido da ocorrência do evento descrito no antecedente da norma. Entretanto, ele não tem acesso direto aos eventos, que se exaurem no tempo e no espaço, deixando apenas vestígios de sua ocorrência¹². Seu acesso é apenas indireto, por meio de relatos linguísticos.

As provas são, portanto, relatos linguísticos destinados a persuadir o agente credenciado acerca da veracidade do fato alegado. Elas integram o processo de positivação ao servirem de elementos de convicção para que o intérprete reconheça e constitua o fato jurídico (em sentido estrito) que comporá o antecedente da norma individual e concreta.

Nessa linha, as provas são, por um lado, fatos jurídicos em sentido amplo, pois fundamentam a constituição do fato jurídico em sentido estrito¹³; por outro, normas jurídicas em sentido amplo, com a seguinte estrutura: *dado o fato (fato jurídico em sentido amplo), então deve ser o reconhecimento do fato (fato jurídico em sentido estrito)*.

Assim como qualquer outro enunciado normativo, as provas só ingressam no sistema jurídico por meio de um documento normativo produzido por um agente credenciado. Esse documento deve conter enunciados que possibilitem a construção tanto do veículo introdutor quanto da norma introduzida. Conforme Fabiana Del Padre Tomé, o veículo introdutor corresponde ao *meio de prova*, enquanto a norma introduzida constitui a *prova propriamente dita*¹⁴. Melhor dizendo, o meio de prova é a norma geral e concreta que descreve o agente e o procedimento probatório e prescreve a introdução no mundo jurídico dos enunciados probatórios que veicula – as provas propriamente ditas.

¹¹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 125.

¹² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 46.

¹³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 96.

¹⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 113.

De forma simplificada, uma relação jurídica nasce após as seguintes etapas: (i) introdução da prova e do fato alegado no sistema jurídico; (ii) convencimento do agente competente quanto à veracidade do fato alegado; e (iii) aplicação normativa, com a produção do documento normativo que introduz no sistema jurídico a norma individual e concreta que prescreve a relação jurídica em seu consequente.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, toda relação jurídica contém cinco elementos estruturais mínimos: sujeito ativo, sujeito passivo, dever jurídico, direito subjetivo e prestação¹⁵. Enquanto esses elementos coexistem, a relação está “viva” no sistema; quando algum deles desaparece, ocorre sua extinção, que pode resultar de diversas causas, como pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição ou decadência.

Contudo, a extinção de uma relação jurídica não decorre automaticamente da ocorrência material da causa extintiva, mas da introdução de uma norma de revisão sistêmica, que subtrai a relação originária do ordenamento. Essa norma extintiva é produzida segundo o mesmo processo de produção da norma originária: alegação do fato extintivo, apresentação de provas, convencimento do agente competente e emissão do documento normativo cujos enunciados textuais permitam a construção do veículo introdutor e da norma extintiva (norma individual e concreta)¹⁶.

Toda norma de extinção (norma geral e abstrata) descreve, em seu antecedente, a ocorrência da causa extintiva; em seu consequente, prescreve uma relação contraditória à original, cuja interseção lógica resulta na eliminação de ambas do sistema. Assim, a extinção não é mera consequência física de um evento, mas o resultado da introdução, no sistema, de uma nova norma que anula a precedente. A relação jurídica “morre” quando essa norma extintiva é formalmente constituída, expulsando do sistema o vínculo originário.

A dinâmica vital das relações jurídicas espelha, portanto, a própria auto-poiese do sistema do direito. As relações “nascem” quando uma norma geral e abstrata é aplicada e produz uma norma individual e concreta; “vivem” enquanto seus elementos subsistem e produzem efeitos; e “morrem” quando o sistema introduz uma norma extintiva cuja relação jurídica contradiz a anterior, retirando-a do sistema.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 546-547.

¹⁶ Neste trabalho, será utilizada a expressão “norma de extinção” para as normas gerais e abstratas que preveem as causas de extinção das relações jurídicas, como as hipóteses do art. 156 do CTN. Já a expressão “norma extintiva” representará a norma individual e concreta resultado da aplicação da norma de extinção.

2. A quitação na visão construtivista

Na linguagem comum, afirmar que alguém “quitou uma dívida” significa que o devedor a pagou integralmente ou que adimpliu sua última parcela¹⁷. Contudo, do ponto de vista jurídico, quem quita é o credor, e não o devedor. Pontes de Miranda define quitação como o reconhecimento unilateral, pelo credor ou por seu representante, do recebimento daquilo que era devido ou da satisfação de sua pretensão¹⁸. No mesmo sentido, Orlando Gomes conceitua-a como “o ato pelo qual o credor, ou seu representante, certifica o pagamento”¹⁹.

Etimologicamente, a expressão *quitação* vem do latim *quietare*, que significa “acalmar” ou “aquietar”²⁰. Na abordagem tradicional, a quitação é considerada o meio de prova por excelência do adimplemento, servindo para tranquilizar o devedor acerca da comprovação da satisfação de seu dever jurídico²¹.

Na perspectiva construtivista, porém, a quitação não se limita a um meio de prova do pagamento. Ela não é apenas o veículo introdutor de um fato jurídico em sentido amplo destinado a convencer um agente credenciado do desaparecimento de um elemento mínimo do vínculo relacional originário. Antes, é o próprio veículo introdutor da norma extintiva da relação originária.

No construtivismo, todo ato de aplicação normativa é, em última análise, um ato de reconhecimento, mediante linguagem competente, da ocorrência do fato que se enquadra no antecedente da norma jurídica, a partir da análise das provas apresentadas. Assim, ao reconhecer a satisfação de sua pretensão, o credor relata em linguagem competente o desaparecimento do seu crédito, constituindo o fato jurídico em sentido estrito que compõe o antecedente da norma extintiva da relação originária.

Dessa forma, a quitação resulta da aplicação, pelo credor, de uma norma de extinção, uma vez que ele é agente credenciado a introduzir normas extintivas das relações em que figura como sujeito ativo. A quitação consiste, portanto, no veículo introdutor de normas extintivas, produzido pelo próprio credor, sujeito ativo da relação originária. Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho observa:

“Saliente-se, porém, que não é o evento do pagamento que extingue a obrigação. Esta desaparecerá tão somente quando aquele evento for relatado na

¹⁷ FIUZA, César. *Direito civil: curso completo*. 12. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 350.

¹⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*, t. 24. São Paulo: RT, 2012, p. 203.

¹⁹ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 133.

²⁰ “O termo *quitação* vem do latim *quietare*, que significa acalmar, aquietar. É uma forma de deixar tranquilo o devedor. É um direito dele. É dever do credor dar a quitação, uma vez recebido o pagamento.” (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: obrigações e responsabilidade civil*. 24. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. v. 2, p. 170-171).

²¹ TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. *Fundamentos do direito civil: obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. v. 2, p. 205.

linguagem prevista pelo ordenamento jurídico, surgindo aquilo que se chama de ‘documento de quitação’ ou ‘recibo de pagamento’. Tal documento contém os enunciados necessários e suficientes para a construção de uma norma individual e concreta, cujo antecedente descreve o fato da existência da dívida e cujo consequente prescreve um liame que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo.”²²

Assim, ao cumprir o que deve, o devedor tem direito de ter seu dever extinto, mediante a introdução da norma extintiva – isto é, tem direito à quitação. O devedor somente é efetivamente liberado da conduta a que estava obrigado após a quitação. Antes disso, o dever jurídico subsiste, podendo inclusive ser exigido pelo credor, ainda que o pagamento material tenha ocorrido. Daí a sabedoria do antigo adágio: “quem paga mal, paga duas vezes”²³.

Embora costumeiramente seja o veículo introdutor da norma extintiva decorrente do pagamento em sentido estrito (cumprimento do dever jurídico), a quitação também pode veicular normas extintivas derivadas de outras causas de extinção, como remissão, dação em pagamento ou compensação. Por isso, pode ser compreendida, em sentido amplo, como qualquer veículo introdutor produzido pelo credor que veicule normas extintivas, independentemente de a norma de extinção lhe servir de fundamento de validade.

Vale destacar que o termo “quitação” é polissêmico. Conforme o contexto, pode designar: o cumprimento da prestação (quitação na linguagem comum); o ato no qual o credor reconhece a satisfação de sua pretensão (a ação de quitar); o documento normativo produzido pelo credor (recibo de quitação); o veículo introdutor da norma extintiva (quitação em sentido estrito); ou até mesmo a própria extinção da relação jurídica originária (quitação como sinônimo de extinção).

Quanto ao recibo de quitação, o art. 320 do Código Civil estabelece que ele pode se materializar em qualquer instrumento particular, desde que indique o valor e a espécie da dívida quitada, o nome do devedor (ou de quem pagou por ele), o tempo e o lugar do pagamento, e contenha a assinatura do credor ou de seu representante. Esses elementos correspondem ao conjunto mínimo de enunciados necessários e suficientes à construção tanto do veículo introdutor quanto da norma extintiva.

Se algum desses requisitos não for observado, o recibo estará viciado e poderá ser invalidado. Ainda assim, poderá funcionar como meio de prova se, combinado com outros elementos probatórios – especialmente as circunstâncias em que foi concedido –, for capaz de convencer o agente competente da extinção da obrigação, conforme o parágrafo único do art. 320 do Código Civil.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 490-491.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 272-273.

No campo tributário, a Fazenda Pública normalmente não entrega ao contribuinte um recibo de quitação. Todavia, após o encontro de contas, o Fisco registra em seus bancos de dados – físicos ou digitais – documentos que atestam a satisfação da obrigação tributária. Como o ordenamento não exige formalidade diversa além dos enunciados mínimos necessários à construção do veículo introdutor e da norma extintiva, esse registro fazendário constitui documento formalmente apto a veicular a norma extintiva, pois contém a identificação do agente competente, do procedimento adotado e da dívida cuja extinção se reconhece.

Logo, ainda que não seja entregue ao contribuinte, o relato linguístico armazenado nos arquivos fiscais, ao reconhecer a satisfação da dívida tributária, contém os enunciados necessários e suficientes à construção do veículo introdutor e da norma extintiva e, por consequência, à extinção da relação tributária originária.

Conclui-se, portanto, que o registro fazendário, físico ou eletrônico, que indica o valor e a espécie da dívida, o nome do devedor, o tempo, o espaço e o motivo da extinção, ainda que não seja entregue ao contribuinte, constitui o documento normativo que veicula a quitação fiscal e a norma extintiva tributária, subtraindo a relação tributária originária do sistema jurídico.

3. Não se cobra o lícito, apenas o irregular

Os sistemas normativos (religiosos, morais, jurídicos etc.) diferem-se dos demais pela presença de coação, isto é, pela capacidade de produzir atos materiais ou psicológicos que geram temor e compelem os indivíduos ao cumprimento das condutas prescritas²⁴. As sanções são exatamente essas providências desfavoráveis associadas à prática de condutas indesejáveis.

O direito, contudo, é um sistema normativo peculiar, pois suas sanções são aplicadas pela força estatal, em particular pelo Estado-Juiz, que pode privar coercitivamente o infrator de bens diversos – desde a propriedade (execução forçada) até a liberdade (penas privativas de liberdade ou imposições de fazer e não fazer).

Desse modo, o processo de positivação não se encerra com a constituição da norma individual e concreta que impõe, proíbe ou faculta determinada conduta. Na realidade, toda relação jurídica percorre um ciclo próprio de positivação: nasce, vive e morre. A “vida” dessa relação é impulsionada pela produção de novas normas individuais e concretas, voltadas à efetivação do direito subjetivo do sujeito ativo²⁵.

²⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 5.

²⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 368-369.

Ou seja, a vida de uma relação jurídica consiste no encadeamento de sucessivos atos de cobrança²⁶.

Ao nascer, a relação jurídica é, em regra, líquida e certa. Se não for cumprida no tempo e modo devidos, torna-se exigível, isto é, suscetível a atos de cobrança. Antes disso, permanece “adormecida”, aguardando o cumprimento espontâneo. A exigibilidade, portanto, consiste no poder de exigir o cumprimento da conduta devida; ou seja, no direito do sujeito ativo de tomar as medidas cabíveis para satisfazer seu crédito. Seu marco inicial é o inadimplemento da prestação²⁷, a partir do qual o credor pode desencadear as providências legalmente cabíveis.

Nesse sentido, a suspensão da exigibilidade representa a paralisação provisória dos atos de cobrança. Metaforicamente, é uma forma de “hibernar” uma dívida que estava “desperta”. Durante a suspensão, o sujeito ativo não pode postular o recebimento da prestação, devendo aguardar sua extinção espontânea.

A rigor, os atos de cobrança são normas jurídicas²⁸ que prescrevem condutas coercitivas, que compelem ao adimplemento mediante sanções. As sanções subdividem-se entre as sanções em sentido estrito e as sanções em sentido amplo²⁹. As primeiras são normas jurídicas secundárias, que descrevem uma infração jurídica (descumprimento do dever) e prescrevem uma relação de direito processual: o direito de ação, cujo exercício convoca o Estado-Juiz a impor coercitivamente o cumprimento da prestação ou de prestação substitutiva³⁰.

²⁶ “É neste contexto que isolamos o intervalo que rotulamos por ‘percurso da instituição e cobrança do crédito tributário’ correspondente aos eixos de positivação que dizem respeito (1) à constituição do crédito tributário via lançamento *stricto sensu* ou autolancamento, (2) à sua cobrança administrativa, na lavratura do ‘ato de lançamento e imposição de multa’, (3) à produção do ato de inscrição em dívida ativa e (4) ao início de sua cobrança judicial pelo ato de ajuizamento da execução fiscal.” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 601).

²⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 374.

²⁸ “Assim, ‘ato de lançamento e imposição de multa’, ‘ato de inscrição em dívida ativa’ e ‘ato de ajuizamento da execução fiscal’ são espécies do gênero ‘atos de cobrança do crédito tributário’, todos atos administrativos (em sentido amplo), todos veículos introdutórios (normas concretas e gerais que introduzem normas concretas e individuais), enfim, todos normas jurídicas.” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 604).

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 848-849.

³⁰ FONTE, Leonardo Avelar. Sanção política em direito tributário: uma proposta de definição. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 8, 2017, p. 65-87.

A diferença essencial entre normas primárias e secundárias reside na natureza da relação prescrita em seus consequentes: se material, a norma é primária; se processual, é secundária. Assim, as sanções em sentido amplo são normas primárias sancionatórias cujo antecedente descreve um ilícito e cujo consequente prescreve uma relação jurídica material desfavorável ao infrator, como, por exemplo, a imposição de multas. Por serem primárias, o seu descumprimento pode ensejar a aplicação de normas secundárias. Por exemplo: se o devedor adimpe a obrigação principal, mas não paga a multa moratória, o credor pode acionar o Judiciário para exigir essa prestação sancionatória.

As relações jurídicas sancionatórias podem ser não pecuniárias, impondo ao infrator obrigações de fazer ou de não fazer, como proibições de determinada conduta e restrições à liberdade³¹. No campo tributário, é comum sancionar contribuintes com dívidas em aberto com a proibição da prática de certos atos jurídicos. Essas exigências de quitação fiscal são normas primárias sancionatórias com efeitos coercitivos: primárias, porque prescrevem relações de direito material; sancionatórias, porque impõem a sanção de não realizar certo ato; e coercitivas, porque visam forçar o adimplemento do dever tributário.

Nesse contexto, o art. 205 do CTN estabelece que 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”.

Apesar das aparências, esse dispositivo legal não exige “a prova de quitação” para atos específicos³², tampouco determina que sua comprovação somente pode ser realizada mediante certidão negativa. Na realidade, o art. 205 do CTN estabelece duas normas de produção normativa: (i) confere competência legislativa ao ente tributante para limitar os meios de prova apenas à certidão negativa; e (ii) estabelece requisitos formais mínimos para a própria certidão negativa, enquanto documento normativo probatório. Desse modo, o art. 205 do CTN só tem utilidade quando já exista norma de exigência de quitação fiscal para a prática de certo ato jurídico.

³¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 43.

³² “Note-se que o art. 205 não prescreve a apresentação de certidão negativa de débitos como condição à prática de atos jurídicos. Esse dispositivo estabelece, tão somente, a forma de produção da prova de regularidade fiscal e não, propriamente, a necessidade legal dessa prova. [...] De tal preceito infere-se que, para a exigência de certidão negativa de débito fiscal, é preciso que haja duas disposições legais: uma, obrigando a prova do pagamento de determinado tributo; outra, impondo que essa comprovação seja feita por meio de certidão negativa.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 636).

Mas qual é a estrutura lógica geral das normas de exigência de quitação fiscal? Numa análise apressada – comum na jurisprudência³³ –, pode-se concluir precipitadamente que sua estrutura seria a seguinte: *dado que o tributo X não foi quitado, então deve ser proibida a prática do ato jurídico Y*. Omitiu-se propositadamente a expressão “prova de”, pois toda aplicação normativa requer provas aptas a convencer o agente credenciado sobre a ocorrência do antecedente. Por isso, exigir “prova de quitação” é redundante: basta exigir “quitação”.

Nessa formulação apressada, a expressão “quitação” é interpretada como sinônimo de extinção da relação tributária. Exigir quitação equivaleria, assim, a exigir a extinção da relação jurídica, o que só ocorre com a introdução de uma norma extintiva. Logo, dívidas em aberto, ainda que inexigíveis, impediriam a prática do ato condicionado.

De Plácido e Silva define o adjetivo “regular” como o que está “conforme à regra jurídica ou de acordo com a lei. É o *legal*”. Regularidade, portanto, exprime o “estado ou a qualidade de regular”³⁴. Inversamente, irregularidade designa o que não está em conformidade com as prescrições legais. Regular, portanto, equivale ao lícito e irregular ao ilícito. Somente estará regular quem não descumprir dever jurídico algum. Isso não implica, contudo, que todos os deveres jurídicos tenham sido satisfeitos, mas apenas que nenhum tenha sido violado. Logo, regularidade significa ausência de relação jurídica “viva” e “desperta” – ou seja, constituída e exigível.

Toda relação extinta é, sem dúvida, inexigível; mas uma relação inexigível pode não estar extinta. Ela pode, por exemplo, estar no seu período de cumprimento espontâneo ou, ainda, com a exigibilidade suspensa. Em ambos os casos, o sujeito permanece regular, pois não incorreu em mora, embora não esteja estritamente “quite”, no sentido de não possuir relações jurídicas que ainda não foram extintas.

Dessa maneira, ao se exigir a estrita quitação (extinção) de um tributo como condição para a prática de ato jurídico, acabam sendo incluídas, no antecedente da norma primária sancionatória, situações em que o contribuinte está regular. O

³³ Por exemplo, confira-se: “No caso vertente, o pedido de compensação dos débitos tributários com precatório encontra-se pendente de análise pela autoridade administrativa, razão pela qual não houve, ainda, a extinção do crédito tributário. [...] Assim, [...] apenas a existência de um processo de compensação de débitos com precatório, sem maiores detalhes que permita ter certeza quanto a quitação dos débitos, é insuficiente para que seja considerada como causa de extinção do débito tributário, este requisito legal para fins de expedição do formal de partilha. Dessa forma, sem que haja prova da efetiva quitação dos débitos do espólio, não é possível autorizar a expedição do formal de partilha, conforme preconiza o artigo 192, do Código de Processo Civil.” (TJDF, Acórdão n. 1725242, 07094080220238070000, Rel. Arquibaldo Carneiro Portela, 6ª Turma Cível, j. 12.7.2023).

³⁴ SILVA, Oscar Joseph De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 1.147.

resultado é a punição de condutas lícitas com a proibição de realizar o ato condicionado, coagindo, na prática, o contribuinte regular a satisfazer prestações inexigíveis.

Paulo de Barros Carvalho destaca que o antecedente da norma sancionatória sempre deve descrever infrações jurídicas³⁵. Do contrário, haveria a cobrança de condutas inexigíveis, o que não é permitido. Quer dizer, o antecedente dessas normas só pode descrever a existência de dívidas “vivas” e “despertas” – constituídas e exigíveis. Não se pode descrever a existência de dívida “vivas”, mas “adormecidas” – constituídas e inexigíveis.

Fabiana Del Padre Tomé reforça que é inconcebível punir quem age em conformidade com as determinações do ordenamento jurídico³⁶. Na mesma linha, Geraldo Ataliba ensina que

“É comezinho e indubitoso que os castigos (sanções punitivas) previstos pela ordem jurídica aplicam-se a pessoas cujos comportamentos transgridem os preceitos legais.

Se se fala em castigo, *ipso facto*, supõe-se um ato ilícito. Se se menciona ato ilícito, a ele necessariamente há de corresponder uma punição. [...]

Efetivamente, sempre que alguém atua concretamente, na conformidade de um preceito normativo que lhe assegura um direito de assim atuar, não pode o intérprete jamais entender como ilícito tal comportamento.

É mesmo logicamente inconcebível que um comportamento possa ser jurídico e antijurídico ao mesmo tempo.”³⁷

Dessa forma, não se pode cobrar o regular, apenas o irregular; ou melhor, não se pode punir o lícito, somente o ilícito. A exigência de extinção de tributo inexigível como condição para a prática de ato jurídico é, portanto, inválida.

Segundo Leonardo Fonte, a sanção política consiste numa norma primária sancionatória com efeitos coercitivos que restringe de modo desproporcional um direito fundamental, o que a torna inconstitucional³⁸. A exigência estrita de qui-

³⁵ “O suposto das regras sancionatórias, vale recordar, hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 855).

³⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 383.

³⁷ ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. v.2, p. 269-271.

³⁸ FONTE, Leonardo Avelar da. Sanção política em direito tributário: uma proposta de definição. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 8, set./out. 2017, p. 65-87. A esse respeito, confira-se a tese do Tema 31/STF: “É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – ‘sanção política’ –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários”.

tação (extinção) fiscal é ainda mais grave. Nela, não se pune desproporcionalmente uma conduta ilícita, mas algo pior: penalizam-se condutas que nem sequer deveriam ser sancionadas, por estarem em conformidade com o sistema jurídico.

Por essa razão, todas as normas de exigência de quitação fiscal para prática de atos jurídicos devem ser (re)interpretadas, conferindo à expressão “quitação” o sentido de “regularidade”. A estrutura lógica geral dessas as normas, portanto, é a seguinte: *dado que o tributo X está irregular, então deve ser proibida a prática do ato jurídico Y*. Equivalentemente: *dado que o tributo X está regular, então deve ser facultada a prática do ato jurídico Y*.

No entanto, afirmar que somente a exigência de regularidade é admissível não significa que toda exigência de regularidade seja constitucional. É possível que ela se revele desproporcional, configurando sanção política. Desse modo, mesmo (re)interpretadas, todas as exigências de regularidade fiscal ainda devem ser submetidas ao crivo da proporcionalidade, já que sempre implicam restrição de algum direito fundamental do contribuinte, ainda que o façam para concretizar o princípio da supremacia do interesse público ao garantir a arrecadação tributária.

Humberto Ávila ensina que a proporcionalidade é um postulado, ou seja, uma norma direcionada ao intérprete do direito, que estabelece diretrizes metodológicas para aplicação de outras normas, especialmente em situações em que a adoção de uma medida concreta para alcançar um objetivo resulta na restrição de outros direitos fundamentais³⁹. Esse postulado compreende três critérios sucessivos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (sopesamento).

Na adequação, verifica-se se a medida restritiva é minimamente apta a promover o fim legítimo almejado, que sempre deve ser a concretização de outro princípio ou direito fundamental. Na necessidade, examina-se se essa medida é a menos danosa possível. Por fim, na proporcionalidade em sentido estrito, pondera-se se os benefícios obtidos na efetivação de um fim justificam os custos na consecução de outros direitos.

Assim sendo, a exigência de regularidade fiscal para a prática de ato jurídico será válida se, e somente se, (i) aumentar a garantia do crédito tributário, (ii) representar a medida menos danosa possível e (iii) gerar incremento de arrecadação tributária capaz de justificar a restrição ao direito fundamental afetado. Caso contrário, configurará meio desproporcional de cobrança, incompatível, sobretudo, com as garantias do devido processo legal e da ampla defesa do contribuinte, caracterizando-se como verdadeira sanção política.

³⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 179-180.

4. Fotografias jurídicas: o que as certidões de situação fiscal são capazes de capturar?

Uma certidão é o documento produzido por um agente público que retrata os dados e informações registrados nos arquivos físicos ou digitais de uma repartição pública⁴⁰. É, nas palavras de Leandro Paulsen, “a reprodução fiel do que já existe, nem mais nem menos”⁴¹. Por isso, não podem ser certificadas especulações, presunções ou conjecturas, mas apenas situações fático-jurídicas devidamente documentadas pelo ente administrativo⁴².

Mais especificamente, a certidão é um documento normativo que contém enunciados cuja interpretação possibilita a construção de um fato jurídico em sentido amplo – a prova de uma situação jurídica – e o respectivo veículo introdutor – o meio de prova. Metaforicamente, a certidão equivale a uma fotografia de situações jurídicas: seu papel é retratar o estado de relações previamente introduzidas no mundo jurídico. É uma espécie de captura estática, temporalmente situada, do mundo jurídico.

Assim, relações jurídicas que não tenham sido constituídas até o momento da consulta aos arquivos não serão retratadas pela certidão, ainda que se refiram a eventos já ocorridos, já que não é possível “fotografar” algo que não consta nos registros do ente fazendário, inexistindo no próprio sistema jurídico.

A Constituição Federal, em seu art. 5º, XXXIV, *b*, assegura o direito fundamental à obtenção gratuita de certidões em repartições públicas, para exercer ou defender direitos ou para esclarecer situações de interesse pessoal. Segundo Hugo de Brito Machado Segundo, o direito à certidão é uma concretização dos princípios republicano, da publicidade e da dignidade humana⁴³.

No âmbito tributário, o contribuinte possui o direito de exigir do Fisco a expedição de certidões de situação fiscal, cuja função é atestar, a partir dos registros arquivados, em que estágio de positivação se encontra uma determinada classe de relações tributárias⁴⁴. Quando a “fotografia jurídica” dos registros fazendários não captar nenhuma relação jurídica “viva”, deve ser expedida uma

⁴⁰ CUNHA, Carlos Renato. A certidão positiva com efeitos de negativa e as execuções fiscais: o caso do depósito, da fiança bancária e do seguro garantia. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 125, nov./dez. 2015, p. 243.

⁴¹ PAULSEN, Leandro. *Manual das certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 10.

⁴² “Ressalte-se que o direito à expedição de certidão engloba o esclarecimento de situações já ocorridas, jamais sob hipóteses ou conjecturas relacionadas a situações ainda a serem esclarecidas.” (MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 40. ed. Barueri/SP: Atlas, 2024, p. 228).

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 350.

⁴⁴ “A certidão relativa à situação fiscal do contribuinte, por consequência, será a reprodução textual fiel do que consta nos registros do Fisco a esse respeito, expedida por servidor a quem a legislação

certidão negativa de débitos (CND). Em posse dela, o contribuinte comprova a inexistência de débitos “vivos” em seu desfavor. Como toda relação extinta está regular, a certidão negativa também serve como prova da regularidade de todas as relações constituídas até a data de sua expedição.

Todavia, a certidão negativa é a prova da morte, e não causa que mata uma relação jurídica⁴⁵. Em outros termos, é meio de prova da extinção, mas não o veículo introdutor da norma extintiva. Ela apenas atesta que as relações tributárias foram extintas⁴⁶, o que se dá previamente, mediante a introdução de normas extintivas derivadas de outros documentos normativos, como recibos de quitação e decisões administrativas ou sentenças transitadas em julgado.

Enquanto documento normativo, a certidão negativa contém enunciados que permitem construir duas normas jurídicas: (i) o veículo introdutor, cujo antecedente descreve o tempo, o espaço, o ente tributante e o procedimento de emissão, e cujo consequente prescreve que todos têm o dever de considerar o enunciado probatório veiculado; e (ii) a norma introduzida, cujo antecedente descreve a ausência de relações “vivas” e o consequente prescreve o reconhecimento da regularidade das relações a que se refere.

Devido ao seu elevado poder de convencimento, a mera apresentação de certidão negativa é suficiente para persuadir o agente credenciado a aplicar a norma de exigência de regularidade, permitindo que o contribuinte pratique o ato jurídico condicionado. Esse é precisamente o intuito simplificador do art. 205 do CTN. Se os meios de prova da regularidade fiscal não fossem limitados, o agente competente poderia ser compelido a examinar grande volume de documentos antes de se convencer da regularidade do contribuinte, o que tornaria o procedimento muito oneroso e ineficiente.

Além disso, ainda que se examinassem inúmeros documentos, apenas a certidão negativa é capaz de assegurar que as relações certificadas correspondem à

atribua tal competência.” (PAULSEN, Leandro. *Manual das certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 10).

⁴⁵ “As Certidões Negativas de Débito não implicam senão a declaração de que nada consta nos registros do órgão [...] acerca da existência de débitos a cargo do contribuinte solicitante. Não têm efeito liberatório relativamente ao período anterior à concessão da certidão, ou seja, não equivalem à quitação das obrigações tributárias do contribuinte” (PAULSEN, Leandro. O direito a certidões negativas de débitos. In: PAULSEN, Leandro (org.). *Direito tributário: certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 43).

⁴⁶ “a certidão não é um documento de quitação, vale dizer, a sua finalidade não é exonerar o devedor do tributo de sua obrigação legal, mas simplesmente permitir a este a prática de determinado ato ou negócio, para a qual a lei exige a prova de quitação de tributos. Em outras palavras, o crédito tributário não deixa de existir pelo fato de haver sido fornecida uma certidão que o ignore. Nem o fornecimento de certidão de quitação impede a constituição de um crédito tributário relativo a fato gerador anteriormente ocorrido” (MACHADO, Hugo de Brito. *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 324).

totalidade das relações pertinentes. Provas isoladas – como recibos de quitação e decisões judiciais transitadas em julgado – atestam a regularidade apenas das relações específicas a que dizem respeito, mas não asseguram que elas representem o conjunto de todas as relações pertinentes do sujeito passivo.

Logo, para garantir maior segurança e celeridade na verificação da regularidade fiscal, o art. 205 do CTN autoriza o Fisco a restringir os meios de prova à certidão negativa, que certamente se revela o meio de prova mais eficiente, abrangente e confiável para atestar a situação fiscal do contribuinte.

Entretanto, se a “fotografia jurídica” capturar ao menos uma relação jurídica “viva”, a certidão negativa não poderá ser emitida. Nesse caso, será expedida uma certidão positiva de débitos, que atesta a existência de relações ainda não extintas. Ainda assim, poderá ser reconhecida a regularidade do contribuinte, desde que todas as relações “vivas” estejam “adormecidas”, isto é, inexigíveis.

5. O art. 206 do CTN: entre o real e o ficcional

Um dever jurídico entra em mora apenas quando não é cumprido no tempo e modo previstos pelo direito. Antes disso, permanece regular, devendo o sujeito ativo aguardar o seu cumprimento espontâneo. Do mesmo modo, uma relação cuja exigibilidade foi suspensa encontra-se “adormecida”, não podendo ser alvo de atos de cobrança.

Naturalmente, nos casos em que todas as relações “vivas” estão “adormecidas”, a certidão positiva serve de prova da regularidade fiscal, já que certifica a inexistência de deveres tributários em atraso. Em outras palavras, comprova que o contribuinte não incorreu em infração jurídica.

Diante disso, o art. 206 do CTN estabelece que a certidão positiva terá os mesmos efeitos da certidão negativa quando os débitos “vivos” (i) não estiverem vencidos, (ii) tiverem a exigibilidade suspensa ou (iii) estiverem garantidos por penhora em execução fiscal. Trata-se da chamada certidão positiva com efeitos de negativa de débitos (CPEND).

Segundo Hugo de Brito Machado, possuir “os mesmos efeitos da certidão negativa significa ser apta a substituir aquela, em todas as situações nas quais é exigida. Sem qualquer restrição”⁴⁷. Portanto, a CPEND também funciona como meio idôneo de prova da regularidade fiscal do contribuinte. Mais precisamente, ela introduz o seguinte vínculo abstrato: *dado que inexistem deveres tributários descumpridos, então deve ser reconhecida a regularidade fiscal do contribuinte*.

A equiparação de efeitos nas hipóteses de não vencimento e de suspensão da exigibilidade é evidente, pois, em ambas, o contribuinte realmente não descum-

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 327

priu qualquer dever jurídico. Contudo, no caso da dívida exigível garantida por penhora, a equiparação não é imediata. Nessa hipótese, a dívida não está “adormecida”, mas “desperta”, isto é, apta a ser objeto de atos de cobrança. Se não fosse assim, não haveria fundamento para o ajuizamento da execução fiscal, tampouco para a prática de constrições patrimoniais⁴⁸.

Desse modo, o legislador complementar ampliou as hipóteses de expedição da CPEND, incluindo uma situação de irregularidade: a existência de dívida exigível garantida por penhora em execução fiscal. Ao assim dispor, instituiu uma ficção jurídica, segundo a qual a fotografia de uma dívida irregular será tida como regular quando estiver garantida por penhora em execução fiscal.

Para Cristiano Carvalho, uma ficção é a desconsideração da realidade com propósitos determinados. A ficção jurídica, especificamente, consiste em uma norma que desconsidera certos institutos e formas jurídicas preexistentes para gerar efeitos jurídicos que, de outra forma, não seriam possíveis⁴⁹.

Nessa perspectiva, a emissão de uma CPEND em face de dívida exigível, mas garantida por penhora, configura precisamente uma ficção jurídica, pois desconsidera a definição de regularidade – inexistência de dívida exigível – para permitir que o contribuinte com dívida garantida não sofra as mesmas sanções de um contribuinte irregular. Essencialmente, trata-se de uma ficção jurídica por equiparação⁵⁰, na qual dois fatos jurídicos sabidamente distintos – (i) a inexistência de relações exigíveis e (ii) a existência de dívida exigível, porém garantida por penhora – são equiparados a fim de produzir os mesmos efeitos jurídicos.

A finalidade dessa ficção jurídica é resguardar o contribuinte irregular de cobranças excessivas ou desproporcionais. Com a garantia da arrecadação tributária, não há razão para submetê-lo às mesmas sanções impostas ao devedor irregular, sobretudo porque ainda detém o direito de oposição à execução. Assim, a obtenção da CPEND previne danos ou gravames de difícil reparação caso a impugnação do contribuinte venha a ser posteriormente acolhida⁵¹. Obviamente, a penhora deve ter valor suficiente para assegurar a satisfação integral da dívida executada; caso contrário, não se poderia falar em cobrança abusiva.

Nesse cenário, a expedição de CPEND introduz no ordenamento uma norma jurídica cujo antecedente descreve a existência de relação exigível, mas suficientemente garantida por penhora em execução fiscal, e cujo consequente pres-

⁴⁸ PAULSEN, Leandro. *Manual das certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 56-57.

⁴⁹ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 222-223.

⁵⁰ PACHECO, Angela Maria da Mota. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 255-256.

⁵¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 355.

creve o reconhecimento ficcional da regularidade fiscal do contribuinte. Com isso, o agente competente deve constituir a regularidade como fato jurídico em sentido estrito, permitindo a prática do ato jurídico condicionado à demonstração da regularidade fiscal.

O art. 110 do CTN proíbe a utilização de ficções que alterem conceitos e institutos de direito privado utilizados para definir ou limitar competências tributárias. Em outras palavras, são vedadas ficções jurídicas que atentem contra os limites da competência atribuída ao ente político para instituir normas de incidência tributária. Segundo Angela Pacheco, ao expandirem os critérios do antecedente de uma norma obrigacional tributária, tais ficções violam princípios fundamentais como a liberdade, a tipicidade, a igualdade e a capacidade contributiva⁵², motivo pelo qual são inadmissíveis.

No entanto, o art. 206 do CTN não conflita com essa norma antificcional⁵³, pois a emissão de certidão de regularidade em caso de dívida exigível, mas garantida por penhora, não amplia a incidência de qualquer tributo. Seu propósito é apenas otimizar e integrar o sistema jurídico tributário, conciliando a exigência de regularidade fiscal com outros direitos fundamentais que seriam indevidamente restringidos, em especial o direito de acesso à jurisdição, fundamento constitucional do direito de oposição à execução⁵⁴.

Dessa forma, embora seja comum designar a certidão negativa de débitos como “certidão de quitação fiscal” e a certidão positiva com efeitos de negativa de “certidão de regularidade”, ambas produzem efeitos jurídicos idênticos: atestam a regularidade fiscal do contribuinte. Por um lado, a CND certifica a inexistência de relações jurídicas “vivas”; por outro, a CPEND indica que todas as relações “vivas” estão “adormecidas” ou garantidas por penhora suficiente em execução fiscal. Em ambas as situações, o contribuinte é – ou é tido como – regular, porque não está em atraso com seus deveres tributários ou, ainda que esteja, assegurou o cumprimento da obrigação de forma integral.

Conclusão

O presente estudo examinou a exigência de prova de quitação fiscal para a prática de determinados atos jurídicos, à luz dos arts. 205 e 206 do CTN, reinterpretados segundo as premissas jusfilosóficas do construtivismo lógico-semântico. Buscou-se compreender o conceito de quitação fiscal, sua natureza jurídica e os

⁵² PACHECO, Angela Maria da Mota. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 256-301.

⁵³ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 278.

⁵⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 355.

efeitos das certidões de situação fiscal, confrontando a abordagem tradicional a uma análise construtivista do fenômeno jurídico.

Concluiu-se, inicialmente, que a quitação não se resume a um simples meio de prova, como sugere a abordagem tradicional. Na verdade, ela consiste no veículo introdutor de normas extintivas, produzido pelo credor da relação originária, cujo efeito é liberar o devedor de seu dever jurídico. No contexto tributário, a quitação fiscal pode ser veiculada em qualquer documento (físico ou digital) produzido pelo ente fazendário, desde que contenha todos os enunciados necessários e suficientes à construção da norma extintiva e de seu veículo introdutor – a quitação fiscal em sentido estrito.

As normas de exigência de quitação fiscal para a prática de atos jurídicos são normas primárias sancionatórias com efeitos coercitivos, pois têm a finalidade de punir o contribuinte que não esteja em conformidade com seus deveres tributários, forçando-o a cumpri-los. Todavia, o art. 205 do CTN não condiciona a prova de quitação à prática de uma conduta específica, tampouco determina que ela seja feita exclusivamente por certidão negativa. Na realidade, esse dispositivo prevê duas normas de produção normativa: (i) confere competência legislativa ao ente tributante para limitar os meios de prova apenas à certidão negativa; e (ii) estabelece requisitos formais mínimos para a própria certidão negativa, enquanto documento normativo probatório.

A análise construtivista das normas de exigência de quitação fiscal revelou, porém, que a exigência de quitação fiscal entendida como extinção das relações tributárias é inválida, pois implicaria a formulação de norma sancionatória cujo antecedente abrangeria condutas regulares (dívidas constituídas, mas inexigíveis). Tal configuração puniria condutas lícitas, o que é logicamente e juridicamente inadmissível.

Por esse motivo, é indispensável (re)interpretar a expressão “quitação” no sentido de “regularidade”, de modo que apenas os contribuintes com débitos exigíveis possam ser sancionados, assegurando que aqueles em dia com seus deveres tributários não sejam sujeitos a sanções indevidas.

Essa releitura, contudo, não legitima todas as exigências de regularidade fiscal. Somente serão constitucionais as que, cumulativamente, (i) aumentarem a garantia do crédito tributário, (ii) forem as medidas menos gravosas possíveis e (iii) proporcionarem incremento de arrecadação que compense a restrição imposta a direitos fundamentais. Caso contrário, a exigência se converterá em sanção política, vedada pelo sistema constitucional.

Metaforicamente, as certidões de situação fiscal podem ser comparadas a “fotografias” do estágio de positivação das relações tributárias de um contribuinte. A certidão será negativa quando não registrar relações “vivas”; e positiva, quando ao menos uma relação “viva” for identificada. No primeiro caso, a regularidade do contribuinte está imediatamente comprovada; no segundo, deve-se

analisar se as dívidas “vivas” estão “adormecidas” (inexigíveis) ou “despertas” (exigíveis).

Certidões positivas que registram dívidas “vivas”, mas “adormecidas” (não vencidas ou com a exigibilidade suspensa), naturalmente comprovam a regularidade do contribuinte, pois realmente não há nenhuma infração tributária ou dívida exigível. No entanto, ao permitir que o contribuinte com dívida exigível, mas garantida por penhora em execução fiscal, também obtenha a CPEND, o legislador complementar instituiu uma ficção jurídica por equiparação, com a finalidade de resguardar o contribuinte de possíveis cobranças desproporcionais.

Diante disso, evidencia-se o equívoco das interpretações supostamente literais da expressão “prova de quitação”, frequentemente adotadas por alguns tribunais para admitir apenas a certidão negativa como meio legítimo de comprovação fiscal. Não se pode exigir a prova estrita de “quitação” de uma relação tributária, pois isso restringiria direitos e liberdades fundamentais de contribuintes que não cometeram qualquer ilícito. Tampouco é razoável admitir a CND e recusar a CPEND, já que ambas produzem o mesmo efeito jurídico: comprovar a regularidade fiscal.

Em suma, tanto a CND quanto a CPEND constituem meios legítimos e equivalente de demonstração da regularidade fiscal do contribuinte, aptos, portanto, a autorizar a prática dos atos jurídicos condicionados.

Por fim, cabe destacar que a estrutura lógica geral das normas de exigência fiscal pode ser empregada em estudos futuros para analisar os dispositivos jurídicos que concretamente condicionam a prática de atos jurídicos à “prova de quitação”, como os arts. 130, 191, 191-A e 192 do CTN, a fim de examinar a validade e a razoabilidade dessa exigência.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. v. 2.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

- CUNHA, Carlos Renato. A certidão positiva com efeitos de negativa e as execuções fiscais: o caso do depósito, da fiança bancária e do seguro garantia. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 125, nov./dez. 2015, p. 241-265.
- FIUZA, César. *Direito civil: curso completo*. 12. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.
- FONTANA, Felipe. Técnicas de pesquisa. In: MAZUCATO, Thiago (org.). *Metodologia da pesquisa e do trabalho científico*. Penápolis: Funepe, 2018, p. 59-78.
- FONTE, Leonardo Avelar. Sanção política em direito tributário: uma proposta de definição. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 8, 2017, p. 65-87.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 316-347.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 348-367.
- MAZUCATO, Thiago. Métodos. In: MAZUCATO, Thiago (org.). *Metodologia da pesquisa e do trabalho científico*. Penápolis: Funepe, 2018, p. 53-58.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 40. ed. Barueri/SP: Atlas, 2024.
- MOUSSELEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.
- PACHECO, Angela Maria da Mota. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008.
- PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.
- PAULSEN, Leandro. *Manual das certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- PAULSEN, Leandro. O direito a certidões negativas de débitos. In: PAULSEN, Leandro (org.). *Direito tributário: certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 9-68.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 601-629.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*, t. 24. São Paulo: RT, 2012.
- SILVA, Oscar Joseph De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

- TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. *Fundamentos do direito civil: obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. v. 2.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 365-393.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: obrigações e responsabilidade civil*. 24. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. v. 2.