

**XXVIII CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI BELÉM – PA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**LISE TUPIASSU**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

#### **Representante Discente – FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

#### **Secretarias:**

##### **Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

#### **Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

#### **Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/CESUPA

Coordenadores: Lise Tupiassu; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-844-8

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito, Desenvolvimento e Políticas Públicas: Amazônia do Século XXI

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Congresso Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Belém, Brasil).

CDU: 34



# XXVIII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BELÉM – PA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

### **Apresentação**

Discutir o direito tributário e financeiro no Brasil hodierno é tarefa das mais desafiadoras possíveis. Quando o GT se reuniu e tivemos a oportunidade ímpar de escutar, refletir e debater questões essenciais nesta seara, percebemos que existe algo que preocupa todos nós. Após participarmos de inúmeros congressos e encontros do CONPEDI, integrando a coordenação de GT's DIREITO TRIBUTÁRIO e FINANCEIRO, nunca pude constatar um rol de articulados que denotasse tanta ênfase na questão fiscal nacional. Isto nos mostra a contemporaneidade dos trabalhos realizados. A despeito do GT envolver direito tributário e financeiro - este, por vez, sendo gênero daquele - artigos cujo objeto fosse especificamente questões afetas ao direito financeiro, ou como assim alguns o desejam o fiscal, eram quase que isolados ou de rara presença. Desta feita apresentaram-se inúmeros sobre os mais variados enfoques quanto ao almejado equilíbrio orçamentário dos entes federados. Desde a impossibilidade da redução dos vencimentos dos servidores públicos até mesmo o postulados dos benefícios fiscais em Portugal na realidade brasileira, afere-se um sentimento claro de busca de soluções financeiras para o déficit público nacional; sem que para tal ocorra ofensa à princípios basilares constitucionais. No mais também nos deparamos com artigos inusitados como compensação financeira em matéria de direito ambiental, terceiro setor ou mesmo a ausência de incentivo fiscal para a inovação em startups. Por isso, a despeito de termos também trabalhos de qualidade que salta aos olhos cuja verve e é tida como clássica como, por exemplo, imunidade sobre templo de qualquer culto, substituição tributária progressiva e tributação justa, revela-se neste livro uma tendência clara de redirecionamento da discussão habitual da cobrança do tributo para outra cujo mote principal seria a compatibilização da receita obtida nesta cobrança com as necessidades do Estado para fazer frente às despesas públicas.

Agradecemos a linda e histórica cidade de Belém por nos receber de forma tão carinhosa, sentindo-nos honrados quanto à oportunidade de participar de um evento tão dignificante e rico na área da pós-graduação em direito.

Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Lise Tupiassu - UFPA

Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

**POLÍTICAS PÚBLICAS DE (DES)ESTÍMULO À (IN)ADIMPLÊNCIA FISCAL: A MUDANÇA NA ESTRUTURA SIMBÓLICA DA POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.**

**PUBLIC POLICIES OF (DIS) STIMULATION TO (IN) TAX DATE: CHANGE IN THE SYMBOLIC STRUCTURE OF PUBLIC TAX COLLECTION POLICY.**

**Fernando Peixoto Fernandes de Oliveira <sup>1</sup>**  
**Jacqueline Do Socorro Neri Rodrigues Lobao <sup>2</sup>**

**Resumo**

O presente trabalho tem como objetivo discutir de maneira macroscópica a Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário brasileira, a partir da reformulação da estrutura simbólica das Políticas Públicas, comparando o modelo clássico de cobrança do crédito tributário com os meios alternativos contemporâneos. Foi utilizado como referencial teórico a Teoria dos Elementos das Políticas Públicas, com vistas a responder se houve alteração na estrutura simbólica de tal política, partindo-se da hipótese de que houve alteração. O trabalho foi elaborado a partir do resultado de pesquisas bibliográficas e documentais, submetidas à abordagem segundo o método indutivo, utilizando-se o método procedimental comparativo.

**Palavras-chave:** Política pública tributária, Estrutura simbólica, Escolha racional do contribuinte, Reformulação de política pública, Cobrança de tributos

**Abstract/Resumen/Résumé**

This paper aims to discuss in a macroscopic way the Brazilian Tax Credit Collection Public Policy, based on reformulation of the symbolic structure of the Public Policies, comparing the classic model of tax credit collection with contemporary alternative. Theory of Public Policy Elements was used as a theoretical framework, in order to answer if there was a change in the symbolic structure of such policy, based on the hypothesis that there was a change. The work was elaborated from the result of bibliographic and documentary researches, submitted to the approach according to the inductive method, using the comparative procedural method.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax policy, Policy's symbolic structure, Rational choice of the taxpayer, Reformulation of policies, Tax enforcement

---

<sup>1</sup> Bacharel em Direito pela UNAMA. Especialista em Direito Tributário pela FGV/RIO. Mestrando em Direito Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional pelo CESUPA - fernando@foliveira.adv.br

<sup>2</sup> Bacharel em Direito pelo CESUPA. Especialista em Direito Público- CESUPA. Mestranda em Direito Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional pelo CESUPA - lobaojacqueline@gmail.com

## 1 INTRODUÇÃO

Contribuir para o financiamento do Estado representa, em relação ao cidadão, dever fundamental social, intimamente relacionado à ideia de efetivação dos direitos fundamentais, especialmente no que tange à implementação de políticas públicas (FARO, 2014, p. 253-254).

No entanto, a Política Pública Tributária, entendida como “[...] a atividade de tributação desenvolvida com a finalidade de arrecadar, ou seja, transferir o dinheiro do setor privado para os cofres públicos. [...]” (RIBEIRO; CASTRO, 2013, p. 5), pautada na utilização dos meios tradicionais de cobrança do crédito tributário, no Brasil, se mostra pouco proveitosa.

Parte da problemática relativa à baixa eficiência dos meios tradicionais de cobrança do crédito tributário, conforme descreveu Plutarco (2012, p. 25-26), se deve ao fato de que a forma como foi estruturado originalmente o sistema de cobrança de crédito tributário brasileiro tornava a inadimplência tributária economicamente mais vantajosa ao contribuinte, enquanto indivíduo e agente econômico racional, do que o efetivo pagamento de tributos.

Entretanto, atualmente, vê-se uma aparente transformação da Política Pública Tributária adotada no Brasil, com diversos institutos que, em hipótese, alteram o paradigma da cobrança do crédito tributário, se valendo de meios atípicos de cobrança outrora vedados pelo Direito Tributário brasileiro.

Ante à vastidão do fenômeno, optou-se, no presente estudo, por realizar uma análise macroscópica, tendo como referencial teórico a Teoria do Ciclo das Políticas Públicas e Teoria dos Elementos das Políticas Públicas, não com o escopo de realizar uma descrição procedimental dos novos instrumentos jurídicos de Política Pública Tributária, que podem ser individualmente objetos de outros estudos com tal finalidade, mas sim da análise do fenômeno como um todo, com vistas a identificar possível alteração da estrutura simbólica de tal política pública.

Neste sentido, o presente estudo tem como objetivo geral discutir a alteração na estrutura simbólica das Políticas Públicas de Cobrança do Crédito Tributário, com vistas a responder se a criação de instrumentos de estímulo ao pagamento de tributos e desestímulos ao seu inadimplemento representa alteração na estrutura simbólica da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário?

Para desenvolvimento deste artigo, partiu-se da hipótese de que a criação de tais instrumentos de estímulo ao pagamento de tributos e desestímulos ao inadimplemento representa, sim, alteração na estrutura simbólica da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário.

O presente artigo, do ponto de vista estrutural, foi dividido em 5 (cinco) seções, sendo 1 (uma) destinada à introdução, 3 (três) destinadas ao desenvolvimento da argumentação teórica e 1 (uma) destinada às considerações finais.

No que tange às seções de desenvolvimento do presente trabalho, a primeira seção foi elaborada com o escopo de apresentar as características do modelo clássico de cobrança do crédito tributário no Brasil, informado pela ideia de proteção do contribuinte em face ao poder arrecadatório estatal.

A segunda seção, por sua vez, foi elaborada com vistas a traçar as linhas gerais da estrutura simbólica do modelo clássico da Política Pública de Cobrança dos Créditos Tributários, pautado nos meios chamados meios típicos de cobrança, na vedação das chamadas sanções políticas e na dependência do Poder Judiciário para satisfação do crédito.

Neste tópico também objetiva-se demonstrar que o Direito Tributário Contemporâneo vem passando por um processo de mutação, no qual a maximização da eficiência arrecadatória vem assumindo papel de destaque na cobrança de créditos tributários.

Passando a avaliar o panorama atual da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário, a terceira seção foi dedicada a traçar as linhas gerais da estrutura simbólica do modelo mais atual da Política de Cobrança do Crédito Tributário, contemporaneamente, pautado na utilização dos instrumentos clássicos de cobrança acrescidos de novos instrumentos de estímulo ao pagamento de tributos e desestímulos ao seu inadimplemento.

No que tange à metodologia empregada na realização do presente artigo, a pesquisa realizada pode ser classificada como descritiva, comparativa, bibliográfica e documental, vez que, a partir de uma abordagem segundo o método indutivo, pretende descrever o fenômeno estudado a partir de dados gerais, obtidos mediante consulta de documentos e trabalhos de cunho acadêmico, mediante a comparação entre fenômenos, para entender realidade específica estudada.

## **2 A CARACTERIZAÇÃO DO MODELO CLÁSSICO DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL**

Analisando a estrutura simbólica da Política Pública Tributária brasileira, em sua versão clássica, verifica-se que tal política incorporou valores, saberes e linguagens, que se harmonizam no sentido de privilegiar a proteção do patrimônio individual em detrimento do interesse público.

No que tange à descrição da estrutura simbólica de tal política pública, Machado (2012, p. 27-31), defende que a Relação Jurídica Tributária surge em contraponto à noção preexistente de Poder de Tributar, de modo a limitar a atuação do Estado face aos interesses individuais.

É característica, também, de tal política, a utilização da linguagem como meio protetivo aos interesses individuais, a exemplo da Seção II do Capítulo I do Título VI da CFRB/88 intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar” (BRASIL, 1988).

Ainda quanto à dimensão linguística da estrutura simbólica de tal política pública, cumpre asseverar que, no Brasil, se difundiu o Construtivismo Lógico-Semântico, que consiste em “[...] método de trabalho hermenêutico orientado a cercar os termos do discurso do direito positivo e da ciência do direito para outorga-lhes firmeza [...]” (TOMÉ, 2016, p. 3), na prática jurídica tributária, em síntese, privilegiando a interpretação rígida da legislação, com vistas a torna-la mais previsível para o contribuinte.

A opção valorativa de tal Política Pública Tributária, em sua concepção clássica, qual seja, pela proteção do contribuinte individualmente considerado, pode ser percebida quando confrontados diversos elementos que a compõem.

Em síntese, a Política Pública Tributária de Cobrança do Crédito Tributário, em sua concepção clássica, consiste em dois momentos distintos, considerados os meios típicos de cobrança do crédito tributário, quais sejam: a cobrança do crédito pela via extrajudicial e a cobrança do crédito pela via judicial.

A via de cobrança extrajudicial do crédito tributário se materializa através do processo administrativo fiscal, que tem por finalidade a constituição do crédito tributário e a do correlato título executivo, qual seja, a Certidão de Dívida Ativa (CDA), “[...] cuja existência faz surgir a presunção legal de certeza e liquidez do crédito fazendário [...]” (THEODORO, 2016, p. 59-60).

Em tal via extrajudicial de cobrança, conforme Machado Segundo (2018, p. 76-77), ganham destacada importância os procedimentos de fiscalização e o lançamento de ofício, vez que constituem, do ponto de vista procedimental, a forma com a qual o fisco materializa sua prerrogativa de cobrar o crédito tributário.

Em sua crítica à efetividade do sistema, Becho (2018, p. 489-490) descreve que a fase extrajudicial ou administrativa da cobrança do crédito tributário se restringe à inclusão do nome do devedor no Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público (CADIN) e expedição, quando requerida, de Certidão Positiva de Dívida Tributária.

Becho (2018, p. 489-490) ressalta, ainda, que tal estratégia de cobrança de tributos se pauta em atitude passiva do fisco, que somente gerará desconforto ao contribuinte caso este pretenda alienar bens, contratar com a administração pública ou contrair empréstimos, posto que nessas situações seria necessária a emissão de uma Certidão Negativa de Dívida Tributária. Neste sentido, a atual postura passiva adotada pelo Estado se mostra uma estratégia pouco eficiente.

Machado Segundo (2018, p. 334-335) afirma que na via judicial, no que tange à política de cobrança do crédito tributário, a Fazenda Pública dispõe de dois mecanismos para a cobrança do crédito tributário: a Ação de Execução Fiscal, que consiste na adução em juízo da pretensão executória da Certidão de Dívida Ativa (CDA), e Ação Cautelar Fiscal, em que a Fazenda Pública pode pleitear medidas cautelares para garantir a efetividade da Ação de Execução Fiscal.

Em síntese, a Política Pública Tributária de Cobrança do Crédito Tributário, em sua concepção clássica, impõe que o Agente Público a serviço Fazenda Pública, leia-se, Poder Executivo, para ver satisfeito o crédito tributário, submeta sua pretensão ao Poder Judiciário, que toma o papel de protagonista na solução do conflito.

Ocorre, entretanto, que, conforme descreve Martins (2012, p. 399-405), o resultado prático das incursões da Fazenda Pública em juízo, em termos de efetivação do crédito executado, revela taxa de sucesso de menos de 5% (cinco por cento), considerando os valores cobrados em juízo e os valores efetivamente recebidos.

Importante salientar que a Política Pública Tributária de Cobrança do Crédito Tributário, em sua concepção clássica, foi formulada de modo a não admitir a cobrança de créditos tributários por meios atípicos, no que a ciência jurídica convencionou chamar de vedação à sanção política em matéria tributária.

As formas oblíquas de obrigar o contribuinte a pagar o tributo tem sido atribuída a denominação genérica de sanções políticas. Assim, podemos dizer que o regime especial de fiscalização pode configurar uma sanção política, e neste caso será inconstitucional. (MACHADO, 2012, p. 75)

No que tange ao controle judicial da política pública tributária, cumpre asseverar que, conforme Machado e Machado Segundo (2007, p. 311-317), a jurisprudência pátria, até

então, era uníssona no sentido de vedar a cobrança de tributos por meios diversos daqueles que compunham o modelo clássico da Política Pública Tributária de Cobrança do Crédito Tributário.

### **3 CONSIDERAÇÕES GERAIS (RE)FORMULAÇÃO DO ELEMENTO SIMBÓLICO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS**

Conforme leciona Saravia (2006, p. 28-29), o conceito de política pública pode ser compreendido como o conjunto de decisões públicas, orientadas por valores, ideias e visões, destinadas à manutenção ou alteração de realidades sociais e influenciada pela reação social a tais decisões.

Em proposta conceitual consonante, delimitando tal conceito à realidade jurídica, Bucci (2006, p. 39) apresenta conceito de política pública pautado na compreensão jurídica do instituto.

Política pública é o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Como tipo ideal, a política pública deve visar a realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que se espera o atingimento dos resultados.

Ambas as propostas revelam, ao menos, duas dimensões essenciais do conceito de políticas públicas, quais sejam: 1- A dimensão da atuação estatal; 2- A dimensão técnica, valorativa e ideológica que orienta tal atuação.

A primeira dimensão identificada, qual seja, a da atuação estatal propriamente dita, é melhor explicada pelo modelo do ciclo das políticas públicas, que, no plano teórico delimita as fases em que se desenvolve o fenômeno das políticas públicas.

Em síntese, o referido ciclo das políticas públicas se desenvolve em quatro fases distintas, conforme classifica Duarte (2013, p.26-40), iniciando-se pela fase de formulação do programa de ação estatal, seguida pela fase de execução propriamente dita que, posteriormente, é submetida à fase de avaliação dos resultados da política executada e, por fim, passa pela fase de fiscalização e controle pelos órgãos administrativos e judiciais, bem como pela sociedade.

Importante salientar, que o modelo teórico cíclico das políticas públicas não é estanque, no sentido de teorizar que todas as políticas públicas têm começo, meio e fim em sequência cronológica idêntica, mas sim, compreende que tais fases são inerentes ao desenvolvimento das políticas públicas e ocorrem muitas vezes de maneira simultânea (KINGDOM, 2006, p. 240).

Neste sentido, o modelo permite a compreensão de que, após a fase de avaliação, ou mesmo a fase de controle, havendo sido verificado o não alcance das metas e objetivos da política pública, ela seja submetida à nova fase de formulação, com vistas a aprimorá-la.

O presente trabalho tem como objetivo a análise da segunda dimensão identificada. Nela verifica-se que esta pode ser compreendida de maneira mais completa, tomando como base o modelo teórico de análise das estruturas elementares das políticas públicas formulado por Di Giovanni (2009, p. 20), que reconhece 4 (quatro) estruturas elementares das políticas públicas.

No caso presente, julguei identificar quatro estruturas elementares (o que não significa que se esgotem as possibilidades de identificação), a partir de quatro diferentes ângulos de observação, que discriminei com sendo:

- a. estrutura formal, composta pelos elementos: “teoria”, práticas e resultados;
- b. estrutura substantiva, composta pelos elementos: atores, interesses e regras;
- c. estrutura material, composta pelos elementos; financiamento, suportes, custos; e,
- d. estrutura simbólica, composta pelos elementos: valores, saberes e linguagens.

Cumprido salientar que Di Giovanni (2009, p. 28) caracteriza a estrutura simbólica da Política Pública como sendo formada pela congregação dos valores, dos conhecimentos racionais e linguagem que orientam a política pública, em suas diversas fases de desenvolvimento.

Tal estrutura simbólica, portanto, é fortemente influenciadora da fase de formulação das políticas públicas, orientando-a desde a identificação do problema até o processo de tomada de decisões, que definirá a política pública a ser implementada, avaliada e controlada.

Neste sentido, a alteração da estrutura simbólica de dada política pública, ensejará forte alteração na forma como tal política será desenvolvida, desde que haja a janela de oportunidade para políticas públicas (KINGDOM, 2006, p. 236-237), aberta em simultaneidade à tal alteração estrutural.

Em adição, De Medeiros e Farah (2014, p. 11) apontam que a adaptação, enquanto elemento transformador, está igualmente presente na fase de implementação das políticas públicas, reconhecendo a possibilidade da ocorrência de imprevistos, não constantes na formulação inicial, e da necessidade de adequação ao longo da implementação da política pública.

No que tange ao Crédito Tributário é possível verificar uma mudança na estrutura simbólica das políticas públicas, após um longo período em que se buscou cada vez mais medidas protetivas do contribuinte, hoje se pode dizer que a estrutura simbólica está se modificando com a finalidade de tornar a cobrança do crédito tributário mais eficiente do ponto de vista arrecadatório.

A seção seguinte irá analisar de que forma está ocorrendo essa reformulação da estrutura simbólica das políticas públicas referentes ao crédito tributário e quais os instrumentos que estão sendo utilizados com a finalidade de maximizar a eficiência arrecadatória.

#### **4 A REFORMULAÇÃO DA POLÍTICA PÚBLICA DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PAUTADA NA EFICIÊNCIA ARRECADATÓRIA.**

Analisando as dificuldades no enfrentamento à sonegação, Sayeg (2002, p. 15) chegou à conclusão de que, para prover maior efetividade à cobrança do crédito tributário, seria necessário realizar uma abordagem multifacetada do problema, adjetivando de ingênuo qualquer tentativa de resolvê-lo, compreendendo-o a partir de uma ótica reducionista.

Os esforços para formulação de uma Política Pública Tributária Contemporânea demonstram evolução no sentido de não abandonar os mecanismos de cobrança do crédito tributário classicamente concebidos, mas sim desagregá-los a mecanismos de cobrança voltados a prover maior eficiência arrecadatória, no sentido de facilitar a satisfação do crédito tributário.

Neste sentido, em contraposição ao modelo anterior, ganha força a cobrança do crédito tributário por meio dos chamados meios atípicos de cobrança, outrora vedados pela proibição de utilização de sanções políticas como meio alternativo para cobrança de tributos.

Tais mecanismos de Política Pública Tributária se apresentam em diferentes formatos, mas, em linhas gerais, se pautam no incentivo ao adimplemento tributário, no desincentivo ao inadimplemento tributário ou em uma abordagem mista que congrega ambas

as modalidades anteriores tendo, como objetivo comum, a promoção de eficiência à cobrança do crédito tributário, enquanto valor central da estrutura simbólica de tal política.

Em razão da escassez de recursos os indivíduos, em todos os âmbitos da vida, são sempre obrigados a realizar escolhas, porém cada opção feita presume uma conseqüente renúncia, ou seja, cada escolha acarretará em um custo, que para a economia será denominado de custo de oportunidade.

A ciência econômica também tem como pressuposto que as escolhas feitas pelos indivíduos são sempre racionais, para que eles possam maximizar seus benefícios sob os menores custos possíveis. Nesse sentido, Ivo Gico (2018, p.20) explica que “os agentes econômicos ponderam custos e benefícios na hora de decidir, então, uma alteração em sua estrutura de incentivos poderá levá-los a adotar outra conduta, a realizar outra escolha. Em resumo, pessoas respondem a incentivos”.

O modelo de escolha racional permite presumir que diante de incentivos os indivíduos irão optar pela escolha que aparenta ser a melhor e que irá lhes trazer mais utilidade.

A influência da lei da oferta e da demanda é a forma mais simples de se visualizar os incentivos, contudo eles não são provenientes apenas do mercado. Os indivíduos podem responder aos mais diversos tipos de incentivos, dentre eles as determinações impostas por lei ou até mesmo a falta de efetividade de uma norma.

A criação da norma jurídica por si só não pode ser considerada como incentivo, tendo em vista o exemplo de diversas leis que já foram apresentadas à sociedade e não atingiram a finalidade desejada, portanto é imprescindível que o Direito agregue o auxílio da Ciência Econômica para saber como utilizar a norma de forma adequada como meio de incentivo. Neste sentido, Jean Carlos Dias (2018, p. 160) expõe que “a importância contemporânea da AED deriva exatamente da necessidade de prever como as normas jurídicas operarão no âmbito das sociedades massificadas, globalizadas e plurais que marcam os nossos tempos”.

Também pode ser utilizado neste contexto o termo econômico denominado de *nudge*, que teria como tradução um “empurrão”. Ele pode ser compreendido como um mecanismo que gera uma iniciativa para direcionar as pessoas para determinado caminho (SOUZA; RAMOS; PERDIGÃO, 2018, p.238). Destaca-se que não se trata da obrigatoriedade em seguir o caminho indicado, mas sim de um direcionamento.

No contexto do crédito tributário é muito importante compreender quais os *nugdes* utilizados pelo Fisco para que se possa verificar se os incentivos estão direcionados ao adimplemento ou ao inadimplemento do crédito tributário.

Desta forma, tais mecanismos de Política Pública Tributária, no que tange à dimensão dos saberes de sua estrutura simbólica, estão assentados na teoria da escolha racional do contribuinte, segundo a qual o contribuinte orienta suas decisões de forma a maximizar seus ganhos individuais.

Os agentes são racionais maximizadores e tenderão a adotar condutas que aumentem seus benefícios. Diante disso, os contribuintes, do mesmo modo que fazem nas relações privadas, tendem a fazer a análise de custo-benefício de todas as suas condutas frente ao fisco. (PLUTARCO, 2012, p. 128)

Neste sentido para que se obtenha a maximização da eficiência arrecadatória é necessário que se modifique a estrutura de incentivos aplicada aos contribuintes, para que esses, de forma racional, passem a ser mais propensos ao adimplemento do crédito tributário.

O Direito Tributário Contemporâneo vem introduzindo no ordenamento jurídico brasileiro instrumentos que atuam como incentivos neste contexto de busca pela maximização da eficiência arrecadatória.

A primeira categoria de mecanismos, qual seja, a dos mecanismos pautados no incentivo ao adimplemento tributário, se refere aos mecanismos de Política Pública Tributária fundamentados na exclusiva utilização de estímulos positivos, com vistas a promover mudança no comportamento do contribuinte, de modo que ele realize espontaneamente o pagamento de tributos.

Os programas de recuperação fiscal, pautados na criação de janelas de oportunidade para adesão a parcelamentos de dívida tributária a prazos estendidos, por vezes com redução de multa e juros (MARTINS, 2012, p. 410), são exemplos de mecanismos pertencentes a esta primeira categoria.

Analisando empiricamente a eficiência de tal mecanismo, Paes (2013, p. 327), entretanto, aponta que os programas de recuperação fiscal, quando implementados de maneira reiterada e em curtos espaços de tempo, promovem ineficiência do ponto de vista arrecadatário, servindo como estímulos ao não adimplemento voluntário por parte dos contribuintes.

Neste sentido, o mesmo instrumento, utilizado de formas distintas pode ser compreendido tanto como um incentivo ao adimplemento do crédito tributário quanto, se

usado de forma errada, conforme menciona o autor acima, pode ser considerado um estímulo ao inadimplemento.

Estratégia mais recente, pautada, também, exclusivamente no estímulo positivo ao adimplemento tributário, é a de formação de cadastro positivo fiscal, com vistas a privilegiar os bons pagadores em detrimento aos maus, com a concessão de tratamento diferenciado pela Administração Pública ao contribuinte com perfil de baixo risco à inadimplência tributária (BRASIL, 2018a).

Conforme Brasil (2018b), tal instrumento é baseado na Política Pública Tributária adotada no Estado de São Paulo, de maneira bem-sucedida, com possível implementação na esfera federal, entretanto não foram verificados dados empíricos a respeito do sucesso ou insucesso de tal estratégia, no que tange à promoção de eficiência arrecadatória.

Os mecanismos de desincentivo ao inadimplemento tributário integram a segunda categoria de mecanismos de Políticas Públicas Tributárias voltadas à eficiência arrecadatória, pautando-se na criação de estímulos negativos ao inadimplemento tributário, tornando o inadimplemento tributário conduta menos vantajosa ao contribuinte do que o adimplemento espontâneo.

Como exemplo de mecanismos integrantes de tal categoria, tem-se o instituto do Protesto da Certidão de Dívida Ativa, que, conforme apontado por Freitas e Vita (2017, p. 37) visa estender restrição creditícia aos contribuintes inadimplentes, no que tange às relações privadas.

Tal mecanismo, conforme salientam Freitas e Vita (2017, p. 38-41), tem grande eficiência na recuperação de créditos inadimplidos, especialmente quando comparados aos mecanismos de cobrança judicial de créditos, alcançando eficiência arrecadatória de 50% (cinquenta por cento), nos primeiros três dias após a notificação do devedor.

Outro mecanismo, em sentido semelhante, é a criminalização da conduta de inadimplir crédito tributário, cuja constitucionalidade é debatida, atualmente, no Supremo Tribunal Federal (STF), já tendo sido sua aplicação admitida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme Racanicci (2019).

Importante salientar que, para Machado Segundo (2019), a admissão da criminalização da conduta de inadimplir obrigações de natureza tributária consistiria em incoerência jurisprudencial, tendo em vista que, classicamente, a utilização de meios reflexos para cobrança de tributos é rechaçada, ante à aplicação, na esfera judicial, da teoria da vedação à sanção política em matéria tributária.

Em terceiro lugar, constituem mecanismos mistos de incentivo ao adimplemento tributário, aqueles pautados na utilização simultânea de estímulos positivos ao adimplemento tributário e estímulos negativos ao inadimplemento tributário.

Os programas de incentivo à cidadania fiscal, conforme esclarecem Folloni e Bubniak (2017, p. 76), consistem no estímulo a efetiva participação da população na fiscalização da arrecadação tributária. Tais programas, por exemplo, distribuem vantagens aos consumidores para que exijam a devida escrituração fiscal de seus fornecedores, aumentando, para estes, o risco de fiscalização.

Igualmente, o desenvolvimento tecnológico permite que o fisco, conforme Vasconcelos, Matthiesen e Silva (2019), utilize de mecanismos de inteligência artificial para automatizar notificação aos contribuintes inadimplentes, para que promovam sua autorregularização espontânea, sem ônus, sob pena de, se não o fizerem, virem a ser penalizados na forma da legislação tributária aplicável.

A respeito de ambos os casos, autoregularização e cidadania fiscal, não se identificou estudos empíricos que comprovem o aumento de eficiência arrecadatória, em função da implementação desses mecanismos.

A análise dos textos bibliográficos e documentais que tratam de tais políticas, de igual maneira, demonstram vocabulário específico que, do ponto de vista da estrutura simbólica da Política Pública Tributária, representa alteração substancial na linguagem, deparando-se com termos como “eficiência alocativa”, “bom pagador”, “mau pagador”.

Neste sentido, os exemplos mencionados compõe o modelo contemporâneo da estrutura simbólica das Políticas Públicas Tributárias, posto que esses instrumentos permitem uma maior flexibilização do protetivismo exacerbado do contribuinte em favor de um aumento na maximização da eficiência arrecadatória.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Realizadas as pesquisas bibliográficas e documentais, foi possível obter dados particulares a respeito da Política Pública Tributária Brasileira, que permitiram, através da aplicação do método indutivo de abordagem, alcançar conclusões sobre o fenômeno específico da alteração da estrutura simbólica da Política Pública Tributária Brasileira.

Inicialmente, compreendeu-se que as Políticas Públicas, no que tange ao seu desenvolvimento, são realizadas de forma cíclica, ainda que de modo não linear, passando por fases de formulação, implementação, avaliação e controle.

Entendeu-se que as Políticas Públicas não se desenvolvem de maneira estanque, mas sim de maneira que admite a adaptação da política formulada à realidade fática social encontrada no plano concreto.

Verificou-se que, do ponto de vista da análise teórica, as Políticas Públicas, no que tange aos seus elementos estruturantes, são formadas por estruturas de caráter formal, material, substantivo e simbólico.

Compreendeu-se que a estrutura simbólica das Políticas Públicas, formada pelos valores, saberes e linguagens, possui papel influenciador das fases cíclicas de desenvolvimento da Política Pública.

No que tange à Política Pública Tributária brasileira, verificou-se que esta foi marcada por dois períodos distintos, quanto ao seu elemento simbólico, que se convencionou chamar de modelo clássico e modelo contemporâneo.

No modelo clássico da Política Pública Tributária brasileira, constatou-se a existência de saberes, linguagens e valores orientados a informar tal política, no sentido do privilégio da defesa do interesse individual do contribuinte, contra a pretensão arrecadatória do fisco, enquanto interesse público.

Em contraponto, a Política Pública Tributária brasileira, em sua versão contemporânea, por meio de seus diversos mecanismos de incentivo ao adimplemento tributário e desincentivo ao inadimplemento tributário, ainda em desenvolvimento, apresenta saberes, linguagens e valores orientados a informar o desenvolvimento de tal Política Pública, no sentido de privilegiar a eficiência arrecadatória tributária.

Neste sentido, reputa-se confirmada a hipótese de que a criação de instrumentos de estímulo ao pagamento de tributos e desestímulo ao inadimplemento representa, sim, alteração na estrutura simbólica da Política Pública de Cobrança do Crédito Tributário.

Igualmente, o objetivo geral de discutir a alteração na estrutura simbólica das Políticas Públicas de cobrança do crédito tributário, bem como os objetivos específicos de cada seção do presente trabalho, foi atendido.

O presente trabalho, entretanto, não é suficiente para esgotar a análise do objeto estudado, recomendando-se que sejam desenvolvidos estudos adicionais, abordando a Política

Pública Tributária Brasileira de Cobrança do Crédito Tributário contemporânea, sob uma gama de diferentes perspectivas.

Tem-se, por exemplo, a necessidade de que sejam desenvolvidos estudos, de caráter empírico, acerca da eficiência dos novos meios de cobrança do crédito tributário inseridos na Política Pública Tributária, bem como estudos, de caráter teórico, acerca da adequação de tais mecanismos ao Direito brasileiro.

## 6 REFERÊNCIAS

BECHO, Renato Lopes. **A crise do Direito e uma estratégia para sua superação: o exemplo das execuções fiscais**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte, v. 2, n. 117, p.477-509, Não é um mês valido! 2018. Disponível em: <<https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/554/503>>. Acesso em: 21 jun. 2019.

BRASIL. **Confira os principais pontos debatidos na audiência pública sobre o Cadastro Positivo Fiscal da PGFN**. 2018. Disponível em: <<https://www.pgfn.gov.br/noticias/2018/confira-os-principais-pontos-debatidos-na-audiencia-publica-sobre-o-cadastro-positivo-fiscal-da-pgfn>>. Acesso em: 21 jun. 2019.

BRASIL. Fabricio da Soller. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **EDITAL PGFN Nº 13, DE 12 DE JULHO 2018 – CONSULTA PÚBLICA**. 2018. Disponível em: <[https://www.pgfn.gov.br/arquivos-destaques/edital\\_consulta-publica\\_cadastro-fiscal-positivo-da-pgfn.pdf](https://www.pgfn.gov.br/arquivos-destaques/edital_consulta-publica_cadastro-fiscal-positivo-da-pgfn.pdf)>. Acesso em: 22 jun. 2019.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). Políticas Públicas: Reflexões sobre o Conceito Jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 1-47

CAPELLA, Ana Cláudia. **Perspectivas teóricas sobre o processo de formulação de políticas públicas**. In: HOCHMAN, Gilberto; ARRETCHE, Marta; MARQUES, Eduardo (Orgs.). Políticas Públicas no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FIOCRUZ, 2007, p. 87-122 (capítulo 3)

DE MEDEIROS, A. K.; FARAH, M. **Implementação e reformulação de políticas públicas: o caso do programa Cultura Viva**. Revista do Serviço Público, v. 65, n. 1, p. 7 - 23, 4 abr. 2014.

DIAS, Jean Carlos. **Teorias contemporâneas do direito e da justiça**. Salvador: JusPodivm, 2018.

DI GIOVANNI, Geraldo. **As estruturas elementares das políticas públicas**. Caderno de Pesquisa n 82. Campinas: Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP), Núcleo de Estudos de Políticas Públicas (NEPP), 2009 (28p).

DUARTE, Clarisse Seixas. **O ciclo das políticas públicas.** In: SMANIO, GianpaoloPoggio.BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins. O Direito e as Políticas Públicas no Brasil. São Paulo: Atlas, 2013, p. 16-43

FARO, JulioPinhero. **Políticas públicas, deveres fundamentais e concretização de direitos.** Revista Brasileira de Políticas Públicas, [s.l.], v. 3, n. 2, p.250-269, 17 jan. 2014. Centro de Ensino Unificado de Brasília. <http://dx.doi.org/10.5102/rbpp.v3i2.2161>.

FREITAS, Matheus Silva de; VITA, Jonathan Barros. **A eficiência alocativa do tabelionato de protesto à luz da análise econômica do direito.** Economic Analysis Of Law Review, Brasília, v. 2, n. 8, p.22-46, dez. 2017. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/8560>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

GICO JR, Ivo. **Introdução ao Direito e Economia.** In: TIMM, Luciano Benetti. Direito e economia no Brasil. São Paulo: Atlas, 2018.

KINGDON, John. **Como chega a hora de uma ideia? e Juntando as coisas.** In: SARAVIA, Enrique; FERRAREZI, Elisabete. (Org.). Políticas públicas. Coletânea. Vol. 1, ENAP, 2006, p. 219-244

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo: incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. Requisitos da medida cautelar.** Revista Opinião Jurídica, Fortaleza, v. 5, n. 9, p.308-336, dez. 2007. Disponível em: <<https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/issue/viewIssue/38/53>>. Acesso em: 21 jun. 2019.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Deficiência da cobrança fiscal no brasil como estímulo à sonegação: falhas e sugestões de melhoria do modelo em vigor.** Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, [s.l.], p.347-423, 26 abr. 2012. Revista da Faculdade de Direito da UFMG. <http://dx.doi.org/10.12818/p.0304-2340.2012v61p397>.

PAES, Nelson Leitão. **Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária.** Estudos Econômicos (São Paulo), [s.l.], v. 44, n. 2, p.323-350, jun. 2014. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/s0101-41612014000200004>.

PLUTARCO, H.m. **A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento.** Economic Analysis Of Law Review, [s.l.], v. 3, n. 1, p.122-147, 30 jun. 2012. Universidade Católica de Brasília. <http://dx.doi.org/10.18836/2178-0587/ealr.v3n1p122-147>

RACANICCI, Jamile. **Plenário do STF julgará se é crime não recolher ICMS declarado ao fisco:**O ministro Barroso concedeu liminar para retirar o caso da 1ª Turma e evitar que as partes sejam punidas. 2019. JOTA.info. Disponível em: <<https://ww.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/plenario-stf-crime-icms-11022019>>. Acesso em: 21 jun. 2019.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. **Políticas Públicas Tributárias, Desenvolvimento e Crise Econômica**. Revista Científica Sensus: Administração, v. 2, p. 40-62, 2013.

SARAVIA, Enrique. **Introdução à teoria da política pública**. In: SARAVIA, Enrique; FERRAREZI, Elisabete. (Org.). Políticas públicas. Coletânea. Vol. 1, ENAP, 2006, p. 20-39

SAYEG, R. N. **Sonegação Tributária e Complexidade**. RAE - eletrônica, v. 2, n. 1, janeiro-junho, 2003. Disponível em: <[https://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590\\_S1676-56482003000100010.pdf](https://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S1676-56482003000100010.pdf)> . Acesso em: 21 jun. 2019.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Judicial Tributário. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Cap. 3. p. 251-536. Rev e atual.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Rechaçada há quase 50 anos, prisão por dívida fiscal volta à pauta do STF**. 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-17/consultor-tributario-prisao-divida-tributaria-equivocada-gera-graves-incoerencias>>. Acesso em: 21 jun. 2019.

SOUZA, Luciana Cristina; RAMOS, Karen Tobias Franca; PERDIGÃO, Sonia Carolina Romao Viana. **Critical Analysis of Citizens Orientation as a Method of Optimize Public Decisions through Nudge Technique**. Brazilian Journal of Public Policy 8, no. 2 (August 2018): 235-251

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no direito tributário**: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona; SILVA, Daniel Souza Santiago da. **O início de uma reforma do processo administrativo fiscal federal**. 2019. JOTA.info. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/inicio-reforma-processo-carf-05042019>>. Acesso em: 21 jun. 2019.