



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA  
MESTRADO EM DIREITO  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO:  
ORDEM JURÍDICA CONSTITUCIONAL**

**ERIKA GOMES CHAVES**

**A EFETIVIDADE DA TUTELA JURISDICIONAL E O RESGATE DO CRÉDITO  
FISCAL**

**FORTALEZA  
2012**

ERIKA GOMES CHAVES

**A EFETIVIDADE DA TUTELA JURISDICIONAL E O RESGATE DO CRÉDITO  
FISCAL**

Dissertação de Mestrado apresentada à  
Coordenação do Curso de Mestrado em  
Direito da Universidade Federal do Ceará  
como requisito para obtenção do título de  
Mestre em Direito. Área de Concentração:  
ordem jurídica constitucional.

Orientadora: Profa. Dra. Denise Lucena  
Cavalcante

FORTALEZA  
2012

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

- 
- C512e Chaves, Érika Gomes.  
A efetividade da tutela jurisdicional e o resgate do crédito fiscal / Érika Gomes Chaves. –  
2012.  
220 f. : il. color., enc. ; 30 cm.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de  
Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2012.  
Área de Concentração: Ordem Jurídica Constitucional.  
Orientação: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante.
1. Tutela jurisdicional. 2. Execução fiscal. 3. Crédito tributário. 4. Direitos fundamentais.  
I. Cavalcante, Denise Lucena (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Mestrado em Direito.  
III. Título.

ERIKA GOMES CHAVES

**A EFETIVIDADE DA TUTELA JURISDICIONAL E O RESGATE DO CRÉDITO  
FISCAL**

Dissertação de Mestrado apresentada à  
Coordenação do Curso de Mestrado em  
Direito da Universidade Federal do Ceará  
como requisito para obtenção do título de  
Mestre em Direito. Área de Concentração:  
ordem jurídica constitucional.

Dissertação aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/2012.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Prof. Dr. Juvêncio Vasconcelos Viana (Examinador)  
Universidade Federal do Ceará - UFC

---

Profa. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça (Examinador)  
Universidade de Fortaleza - UNIFOR



## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, sobretudo, a Deus, pois sem Ele nada seria possível. Aos meus irmãos: Claudinha, Bráulio e Evandro Júnior que, por seu apoio, compreensão e intermináveis discussões, se fizeram tão presentes que posso considerar este, um trabalho feito a oito mãos. Aos meus pais, Maria Selma e Francisco José, por simplesmente acreditarem.

Agradeço ainda à minha orientadora, Dra. Denise Lucena Cavalcante, por ter plantado a semente dessa pesquisa e pelo incentivo de sempre.

Às minhas queridas “panelas”: Eulália Camurça, essencial, sem ela o trabalho teria sido impossível; Danielle Cortez, companheira de todos os dias de aula e amiga de todas as horas; Elisabeth Alice, por seu sorriso sempre iluminado; Laís Fortaleza, pela leveza, com alegria ficou tudo mais fácil; Denise de Assis, pela sempre carinhosa presença; Christianne Diógenes, por ter me convidado ao desafio do mestrado e Michelle, pela doçura.

Aos colegas Rubens e Cezário, que agora, carinhosamente, posso chamar de amigos. Homero, Rodrigo, Márcio, Felipe e Ana Paula, que estimularam em mim outras visões sobre o mundo e o Direito.

Iana, Vlândia, Dinorá e Martinha, colegas de trabalho e amigas de vida, nelas sempre encontrei o carinho e apoio nessa caminhada.

## RESUMO

A efetividade da tutela jurisdicional no processo de execução fiscal é direito fundamental do contribuinte. Isso porque sua missão é superar a crise de inadimplemento do crédito fiscal e assim, proporcionar o efetivo ingresso dos recursos financeiros indispensáveis à implementação dos direitos fundamentais. Contudo, o estágio atual dessa cobrança executiva no Brasil é de ineficiência. São processos lentos, caros e sem resultado efetivo, em crescente acumulação, inflando, negativamente, as estatísticas dos poderes Executivo e Judiciário. É preciso, portanto, refletir sobre o problema na busca de possíveis soluções capazes de proporcionar uma tutela jurisdicional efetiva na execução fiscal.

**Palavras-chave:** Tutela Jurisdicional. Efetividade. Execução Fiscal.

## **ABSTRACT**

The effectiveness of the judicial proceedings in tax enforcement is a fundamental right of the taxpayer. This is because its mission is to overcome the crisis of the failure to pay of the tax credit and thus provide effective inflow of financial resources indispensable to the implementation of fundamental rights. However, the current stage of this executive collection in Brazil is inefficient. These processes are slow, expensive and without effective results such as the increasing accumulation, inflating, negatively, the statistics of the Executive and Judiciary powers. We must therefore reflect on the problem in the search of possible solutions that can provide effective judicial protection in tax enforcement.

**Keywords:** Judicial Custody. Effectiveness. Tax Foreclosure

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 –	Taxas de Congestionamento de Execução Fiscal na Justiça Federal de 1º Grau de 2005 e 2010.....	64
Gráfico 2 –	Variação da Carga Tributária Brasileira total e por esfera de governo entre 2006 e 2010 em função do PIB .....	76
Gráfico 3 –	Carga tributária total por base de incidência de 2006 a 2010 .....	77

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	Arrecadação x Estoque Dívida Ativa da União Brasil – 2010/2011.....	47
Tabela 2 –	Estoque de Execuções Fiscais nas Justiças Federal e Estadual do Brasil 2010.....	48
Tabela 3 –	Estoque de Dívida Ativa x Arrecadação do Estado do Ceará e Município de Fortaleza em 2010.....	69
Tabela 4 –	Quantidade de Processos em tramitação no CARF de 2008 a 2010.....	72

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

AMB	Associação dos Magistrados Brasileiros
AR	Aviso de recebimento
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CEBEPEJ	Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais
CF/88	Constituição Federal de 1988
CGTC	Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional
CJF	Conselho de Justiça Federal
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CTC	Câmaras de Transação e Conciliação
CTN	Código Tributário Nacional
DJE	Diário da Justiça Eletrônico
DNRC	Departamento Nacional de Registro de Comércio
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos Fiscais
FGV	Fundação Getúlio Vargas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicadas
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IRC	Internal Revenue Code
LEF	Lei de Execução Fiscal
LGT	Lei Geral de Transação
LGT	Lei Geral Tributária
MF	Ministério da Fazenda
MS	Mandado de Segurança
NEF	Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas
OAB-SP	Ordem dos Advogados do Brasil Seção São Paulo
PAES	Parcelamento Especial – Lei nº 10.684/2003

PAEX	Parcelamento Excepcional – Medida Provisória nº 303/2006
PGF	Procuradoria-Geral Federal
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de Lei
PLP	Projeto de Lei Complementar
REFIS	Programa de Recuperação Fiscal – Lei nº 9.964/2000
RFB	Receita Federal do Brasil
SIMPLES	Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SINPROFAZ	Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional
SNIPC	Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UFGRS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>1</b>	<b>O DIREITO FUNDAMENTAL A TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA NA COBRANÇA DO CRÉDITO FISCAL.....</b>	<b>15</b>
<b>1.1</b>	<b>O estado e os custos dos direitos .....</b>	<b>16</b>
<b>1.2</b>	<b>O direito a tutela jurisdicional como direito fundamental e seus desdobramentos .....</b>	<b>18</b>
<b>1.3</b>	<b>A efetividade como elemento essencial à concretização desse direito fundamental .....</b>	<b>21</b>
<i>1.3.1</i>	<i>A dimensão temporal da tutela jurisdicional efetiva .....</i>	<i>23</i>
<i>1.3.2</i>	<i>O custo do direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva .....</i>	<i>24</i>
<b>1.4</b>	<b>Tutela executiva fiscal efetiva como direito fundamental do cidadão-contribuinte.....</b>	<b>26</b>
<b>2</b>	<b>A COBRANÇA DO CRÉDITO FISCAL .....</b>	<b>28</b>
<b>2.1</b>	<b>Crédito fiscal .....</b>	<b>29</b>
<i>2.1.1</i>	<i>O dever fundamental de pagar tributos .....</i>	<i>31</i>
<i>2.1.2</i>	<i>A ideia de justiça fiscal .....</i>	<i>33</i>
<i>2.1.3</i>	<i>A eficiência como instrumento de implementação de justiça fiscal .....</i>	<i>35</i>
<b>2.2</b>	<b>A cobrança judicial do crédito fiscal .....</b>	<b>37</b>
<i>2.2.1</i>	<i>A Dívida Ativa .....</i>	<i>38</i>
<i>2.2.2</i>	<i>O processo executivo fiscal .....</i>	<i>40</i>
<i>2.2.3</i>	<i>Por que tanta execução fiscal?.....</i>	<i>42</i>
<b>3</b>	<b>ESTÁGIO ATUAL DA COBRANÇA DO CRÉDITO FISCAL NA JUSTIÇA BRASILEIRA .....</b>	<b>45</b>
<b>3.1</b>	<b>Entraves à cobrança do crédito fiscal .....</b>	<b>46</b>
<b>3.2</b>	<b>Entraves no âmbito judicial.....</b>	<b>50</b>
<i>3.2.1</i>	<i>Justiça Federal. A pesquisa do IPEA/CNJ sobre o custo unitário do processo de execução fiscal da União .....</i>	<i>52</i>
	<i>a) Morosidade .....</i>	<i>53</i>
	<i>b) A atuação da representação judicial da União .....</i>	<i>57</i>
	<i>c) O desenho institucional .....</i>	<i>60</i>
	<i>d) deficiências nas normas processuais .....</i>	<i>61</i>



	e) Alto estoque de processos de execução fiscal .....	63
	f) Custos.....	65
3.2.2	<i>A execução fiscal do estado e município nas varas especializadas de Fortaleza.....</i>	67
3.3	<b>Entraves no âmbito da atividade administrativa de cobrança .....</b>	70
3.4	<b>Consequências das vicissitudes do sistema de cobrança.....</b>	74
3.4.1	<i>Elevada carga tributária .....</i>	75
3.4.2	<i>Incremento da cultura de sonegação .....</i>	78
3.4.3	<i>Aumento da litigiosidade .....</i>	81
3.4.4	<i>Desestímulo dos órgãos envolvidos na cobrança .....</i>	82
4	<b>ANÁLISE DOS SISTEMAS DE COBRANÇA DO CRÉDITO FISCAL NO DIREITO COMPARADO .....</b>	85
4.1	<b>Modelo português .....</b>	86
4.2	<b>Modelo espanhol .....</b>	94
4.3	<b>Modelo norte-americano .....</b>	100
5	<b>PROPOSIÇÕES PARA MELHORIA DO SISTEMA DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO .....</b>	104
5.1	<b>Projetos de lei de reformulação do sistema de cobrança brasileiro: análise e crítica .....</b>	104
5.1.1	<i>Projeto de lei nº 5.080/2009: a execução fiscal administrativa .....</i>	106
5.1.2	<i>Projeto de lei nº 5.081/2009: a transação tributária .....</i>	122
5.1.3	<i>Projeto de lei nº 5.082/2009 e projeto de lei complementar nº 469/2009 .</i>	133
5.2	<b>Proposta imediata: aplicação das inovações da execução civil no processo executivo fiscal .....</b>	136
5.3	<b>Proposta a longo prazo: atualização legislativa .....</b>	140
6	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	146
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	149
	<b>ANEXO A – Projeto de lei nº 5.080/2009.....</b>	160
	<b>ANEXO B – Projeto de lei nº 5.081/2009 .....</b>	179
	<b>ANEXO C – Projeto de lei nº 5.082/2009 .....</b>	191
	<b>ANEXO D – Projeto de lei complementar nº 469/2009 .....</b>	215

## INTRODUÇÃO

É cada vez mais presente entre a população brasileira e os operadores do direito a sensação de que a Justiça brasileira é cara e ineficaz<sup>1</sup>. Esse fato social é comprovado por diversas pesquisas de opinião promovidas junto a população e a comunidade jurídica ao longo dos anos. A Fundação Getúlio Vargas (FGV) realiza trimestralmente pesquisa de opinião intitulada “Índice de Confiança na Justiça Brasileira (ICJ)”<sup>2</sup> cujo intuito é acompanhar o sentimento da população em relação ao Judiciário brasileiro. Dados da última pesquisa, realizada no 1º trimestre de 2012, apontam: 91% dos entrevistados acham o Judiciário moroso; 89% consideram que são muito altos os custos para acessar a instituição, que tem índice de confiabilidade de 42%<sup>3</sup>. Pesquisa realizada por Maria Teresa Sardek<sup>4</sup>, a pedido da Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB), ainda no ano de 2005, identificou que, na avaliação dos magistrados, quanto ao quesito agilidade, a prestação jurisdicional foi considerada de regular a ruim para 87,6% dos entrevistados.

Esse o quadro em que se discute atualmente a efetividade da tutela jurisdicional do Estado. As reflexões centrais são a morosidade, os altos custos envolvidos nessa atividade e os poucos resultados alcançados. Esse cenário, refletido no âmbito da cobrança judicial do crédito fiscal inadimplido via processo de execução fiscal, significa negar ou adiar, indefinidamente, o aporte financeiro indispensável, não só para manutenção da estrutura estatal, como também para implementação de direitos fundamentais.

As questões centrais que surgem nesse contexto são as seguintes: por que o Estado não consegue promover o resgate judicial do crédito fiscal de maneira rápida e eficaz? É possível promover mudanças capazes de dotar a execução fiscal de maior efetividade? A busca de respostas para esses questionamentos passa por outras indagações: Quais os principais entraves à efetividade da cobrança e suas consequências? Os modelos de cobrança no direito comparado podem ser aplicados no Brasil? O novo modelo de cobrança proposto nos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional é uma solução possível? O sistema

---

<sup>1</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 325 e 332.

<sup>2</sup> Trata-se de levantamento estatístico realizado em sete estados brasileiros, com base em amostra representativa da população. A pesquisa é coordenada pela Profa. Luciana Gross Cunha. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/6618>>. Acesso em: 31 jul. 2012.

<sup>3</sup> FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Relatório ICJ Brasil**: 1º trimestre/2012. São Paulo: Direito GV, 2012. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9799/Relat%C3%B3rio%20ICJBrasil%201%C2%BA%20Trimestre%20-%202012.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 31 jul. 2012.

<sup>4</sup> SARDEK, Maria Teresa (coord). **Magistrados Brasileiros: caracterização e opiniões**. Disponível em: <<http://www.amb.com.br/portal/docs/pesquisa/PesquisaAMB2005.pdf>>. Acesso em 21 ago. 2011.

de cobrança judicial encontra-se esgotado? Quais as possíveis alternativas para maior efetividade das execuções fiscais?

O interesse pela investigação do tema teve origem no trabalho de acompanhamento da equipe pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) que realizava coleta de dados para elaboração do relatório sobre o “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União” levado a público no ano de 2011. O grupo responsável pela pesquisa de campo na Região 3 - Fortaleza<sup>5</sup> foi coordenado pela professora Dra. Denise Lucena Cavalcante<sup>6</sup> cuja equipe de apoio era formada por Alexandre José da Silva Aquino e Ronaldo Felipe Rolim Nogueira, a época, alunos da graduação da Universidade Federal do Ceará (UFC). A coleta de dados ocorreu no período de julho a setembro de 2010.

Portanto, a larga utilização da execução fiscal, somada à direta relação que ela mantém com a aquisição dos recursos necessários ao desenvolvimento das funções do Estado, demonstra a importância do estudo da matéria, tendo como foco o aprimoramento da tutela jurisdicional, que implicará em reflexos sobre a arrecadação e, conseqüentemente, na tentativa de implementação de justiça fiscal.

O estudo proposto foi dividido em cinco partes, cada uma correspondendo a um capítulo.

No capítulo de abertura, são feitas reflexões acerca da tutela jurisdicional executiva como direito fundamental prestacional a ser proporcionado pelo Estado ao contribuinte e que consiste na recuperação do crédito fiscal inadimplido, lastro financeiro indispensável para efetivação (concretização) deste, como dos demais direitos fundamentais.

Por ocasião do segundo capítulo, são fixados os conceitos básicos de crédito fiscal, Dívida Ativa, processo de execução fiscal. São feitas reflexões acerca das relações desses elementos básicos do sistema de cobrança brasileiro com o dever de pagar impostos e a ideia de justiça fiscal. Em seguida, investigam-se possíveis explicações para o crescente volume de execuções fiscais em tramitação.

No terceiro capítulo, procura-se identificar os principais problemas que impedem a efetividade das execuções fiscais. São utilizados para essa análise estudos do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Centro Brasileiro de Estudos Jurídicos (CEBEPEJ),

---

<sup>5</sup> O IPEA dividiu o país em onze regiões, cada uma correspondente a uma equipe de pesquisa de campo. A Região 3 ficou responsável pela coleta de dados nas Varas da Justiça Federal nas cidades de Fortaleza(CE), Juazeiro do Norte(CE), Sobral(CE), Mossoró(RN) e Serra Talhada(PE).

<sup>6</sup> Disponível em:

<[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/10\\_05\\_21\\_ChamadaPublica031\\_Resultado.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/10_05_21_ChamadaPublica031_Resultado.pdf)>. Acesso em: 31 jul. 2012.

Fundação Getúlio Vargas (FGV) aliados aos números relativos ao Judiciário nacional divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria do Tesouro Nacional sobre o estoque de Dívida Ativa e arrecadação, da União, Estado do Ceará e Município de Fortaleza. Traçado o cenário atual do processo de execução, são identificadas suas consequências para o sistema de cobrança do crédito fiscal como um todo.

O quarto capítulo constitui uma breve explanação sobre os sistemas de cobrança dos créditos fiscais em Portugal, Espanha e Estados Unidos. A opção pela análise de direito comparado se deve aos projetos de lei em tramitação no congresso Nacional que pretendem implantar no Brasil, a execução fiscal administrativa, modelo predominante naqueles países. A escolha dos países se deu como forma de apresentar um panorama geral dos modelos de execução administrativa: o português, no qual ainda é muito presente a intervenção judicial, o espanhol, mais puramente administrativo e o norte americano, que embora contemple a possibilidade de cobrança administrativa e judicial, possui particularidades que o tornam extremamente rigoroso com os devedores.

O quinto e último capítulo traz reflexões sobre as perspectivas de mudança hoje existentes para o modelo brasileiro de cobrança. Procede-se a uma análise crítico-expositiva das proposições legislativas que pretendem a implantação da execução fiscal administrativa no Brasil. Em seguida, manifesta-se claramente sobre o sistema mais compatível com a ordem constitucional e, com base nos elementos colhidos na análise do direito comparado e dos projetos em tramitação, são feitas, propostas que, em curto ou médio prazo, acredita-se, possam imprimir maior eficácia ao processo de execução fiscal.

A investigação terá como suporte pesquisa bibliográfica, legislativa, estudos relacionados à execução fiscal e cobrança realizados pelo IPEA, CEBEPEJ, FGV conjugados com o exame de dados estatísticos do Judiciário brasileiro fornecidos pelo CNJ, bem como números fornecidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria do Tesouro Nacional sobre estoque de Dívida Ativa e arrecadação da União, do Estado do Ceará e do Município de Fortaleza, incluindo a elaboração e análise de gráficos relacionados com elementos concernentes às execuções fiscais.

## 1 O DIREITO FUNDAMENTAL A TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA NA COBRANÇA DO CRÉDITO FISCAL

A concepção do Estado pela Sociedade teve como uma das finalidades principais a compartição de liberdades e preservação de direitos.

Sob esse pretexto, entre as funções imanescentes ao Estado, à Jurisdição foi atribuída a de interpretar e aplicar o direito de modo a garantir àqueles que buscam sua tutela, certeza e segurança jurídicas indispensáveis à estabilidade social<sup>7</sup>. O modelo assim concebido centralizou no Estado o monopólio do exercício da prestação jurisdicional. Função indispensável à preservação e defesa de direitos e liberdades, seu acesso deve ser posto à disposição de todos, juntamente com os mecanismos necessários para garantia de seu exercício. O processo, por sua vez, é “o instrumento para o exercício desse poder-dever de distribuição da justiça”<sup>8</sup>.

Assim, a tutela jurisdicional, como sede de resolução de conflitos em caráter definitivo, dotada de elementos necessários a concretizar direitos, constitui um direito fundamental do cidadão<sup>9</sup>. Isso porque, é por meio dela que o cidadão exerce e defende toda a ampla gama de direitos fundamentais que a ordem constitucional brasileira lhe reconhece.

Contudo, a extensão e o caráter fundamental desse direito não se resume ao simples acesso ao Judiciário. Vai além, e exige do Estado uma tutela efetiva, ou seja, a busca de um processo de resultados, que impeça, suplante ou repare a ofensa ou ameaça sofrida pelo cidadão com o menor dispêndio de tempo e custos possível.

Esse compromisso da ordem constitucional se estende ao cidadão-contribuinte que sofre diretamente as consequências da crise de inadimplemento do crédito fiscal. Tal crise repercute na redução ou limitação de recursos financeiros indispensáveis para que o Estado desempenhe os compromissos constitucionalmente assumidos, principalmente a implementação de direitos fundamentais e a busca por justiça fiscal.

É assim que se estabelece o liame entre a tutela jurisdicional e o direito do cidadão-contribuinte a efetividade na cobrança judicial do crédito fiscal.

---

<sup>7</sup> ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o poder judiciário**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 23.

<sup>8</sup> MARCATO, Antonio Carlos. **O processo monitorio brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 22.

<sup>9</sup> PEREIRA, Thomaz Henrique Junqueira de Andrade. **O direito fundamental a tutela jurisdicional**. 2008. 140f. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

## 1.1 O Estado e os custos dos direitos

Como premissa do estudo, indispensável uma rápida incursão nas relações entre o estatuto dos direitos fundamentais e seu custo para o Estado. Nenhuma declaração de direitos, por mais solene e legítima que seja, será suficiente para atender os anseios da sociedade se não forem fornecidos os meios indispensáveis para tornar esses direitos factíveis.

Nesse ponto, sobressai a noção de custos de direitos. De fato, toda atividade estatal, inclusive a de implementação de direitos, envolve o dispêndio de recursos financeiros, os quais devem ser fornecidos por todos os cidadãos. Flavio Galdino, comentando estudo de Cass Sunstein e Stephen Holmes sobre os custos dos direitos, ressalta que o reconhecimento e efetivação de direitos pelo Estado depende do fluxo de recursos captado junto a sociedade:

Na medida em que o Estado é indispensável ao reconhecimento e efetivação dos direitos, e considerando que o Estado somente funciona em razão das contingências de recursos econômico-financeiros captadas junto aos indivíduos singularmente considerados, chega-se à conclusão de que os direitos só existem onde há fluxo orçamentário que o permita<sup>10</sup>.

Esse dever coletivo de fornecimento de recursos, segundo José Casalta Nabais, remete a duas outras noções correlatas: a de cooperação social e a de responsabilidade individual:

[...] os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí decorre que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos<sup>11</sup>.

A ideia de cooperação social evoca a de solidariedade social, ou seja, uma relação de ajuda recíproca e de sustento compartilhado das necessidades e dificuldades<sup>12</sup>. A de responsabilidade advém desse vínculo social do indivíduo, por meio do qual, simultaneamente, é garantida sua liberdade, limitada pelas responsabilidades que assume perante o corpo coletivo<sup>13</sup>.

Cass Sunstein e Stephen Holmes sintetizam que todos os direitos reclamam uma atuação afirmativa do Estado a qual implica em um dispêndio. Esses recursos pressupõem o

<sup>10</sup> GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 204.

<sup>11</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 21.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 84.

<sup>13</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 31.

financiamento pelos contribuintes de uma estrutura de supervisão, para monitoramento e execução<sup>14</sup>.

Com os direitos fundamentais não funciona de forma diferente, mormente porque são os direitos de maior envergadura do ordenamento e, por isso, necessitam de proteção mais efetiva. Esse resguardo se dá por meio da tutela jurisdicional, verdadeiro direito fundamental pressuposto que, da mesma forma, depende do aporte de recursos.

Ainda na lição de José Casalta Nabais:

Por conseguinte, uma qualquer teoria dos direitos fundamentais, que pretenda naturalmente espelhar a realidade jusfundamental com um mínimo de rigor, não pode prescindir dos deveres e dos custos comunitários dos direitos. Assim, parafraseando Ronald Dworkin, tomemos a sério os deveres fundamentais e, por conseguinte, tomemos a sério os custos que todos os direitos fundamentais desencadeiam<sup>15</sup>.

Os recursos financeiros necessários ao atuar estatal são captados, majoritariamente, por meio da tributação<sup>16</sup> e, em consequência, dependem do compromisso do cidadão em pagar seus tributos, o que pode acontecer de maneira voluntária, ou não.

Esses custos decorrentes da implementação dos direitos fundamentais também incluem a manutenção de um aparato protetivo, necessário e indispensável, na forma de uma estrutura judiciária, esfera disponibilizada ao cidadão para tutela de direitos.

Contudo, se há uma quebra do compromisso de cidadania fiscal que impõe a todos os membros da comunidade o oferecimento de suporte financeiro para manutenção do Estado na medida de sua capacidade contributiva<sup>17</sup>, surge uma crise de inadimplemento do crédito fiscal. Essa crise tem de ser suplantada de maneira ágil e efetiva, porque sua permanência é ofensiva a todos os direitos fundamentais contemplados no ordenamento.

Daí o dever do Estado, por meio da tutela jurisdicional, de atuar efetivamente no sentido de recuperar esses recursos. Isso porque, como sustenta Flávio Galdino “as pessoas somente possuem direitos na medida em que o Estado responsavelmente recolha recursos junto aos cidadãos igualmente responsáveis para custeá-los”<sup>18</sup>.

<sup>14</sup> HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: Norton, 1999, p.44: “All rights are claims to an affirmative governmental response. (...) All rights are costly because all rights presuppose taxpayer funding of effective supervisory machinery for monitoring and enforcement.”

<sup>15</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 38.

<sup>16</sup> Quanto a inevitabilidade da tributação, José Casalta Nabais lembra inclusive a clássica frase de Benjamin Franklin segundo a qual neste mundo nada é garantido, senão a morte e os impostos. *Ibid.*, p. 24

<sup>17</sup> *Ibid.*, p. 33-34.

<sup>18</sup> GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 214.

## 1.2 A tutela jurisdicional como direito fundamental e seus desdobramentos

Os direitos fundamentais, na lição de Paulo Bonavides<sup>19</sup>, são aqueles que se vinculam à liberdade e dignidade humanas, valores de caráter histórico e filosófico que, por sua essencialidade a pessoa humana, dotam-nos de caráter universal.

Contudo, partindo de uma concepção mais formal, direitos fundamentais são aqueles que cada ordenamento, mais especificamente a ordem constitucional de cada país, aponta como tais<sup>20</sup>. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988, nos termos do art. 5º, inciso XXXV, ao enumerar entre os direitos e garantias fundamentais, o princípio do acesso à justiça<sup>21</sup> ou inafastabilidade do controle jurisdicional<sup>22</sup>, torna intuitivo o reconhecimento de sua condição de direito fundamental.

Ainda assim, não perde interesse uma análise mais minuciosa do tema, que considere aspectos estruturais desse direito fundamental específico. Nesse sentido, optou-se por analisa-lo com base na Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy<sup>23</sup>. A escolha do autor deveu-se ao fato de sua teoria contemplar uma análise da matéria sob uma perspectiva de direito positivo, totalmente adequada quando a proposta é voltada para o estudo do sistema de cobrança judicial do crédito fiscal no ordenamento brasileiro.

O direito a tutela jurisdicional surge principalmente em função da opção dos sistemas em atribuir ao Estado o monopólio do uso da força<sup>24</sup> quando se mostre impossível a resolução de um conflito de interesses sem tal intervenção.

Dessa forma, o Estado se compromete a: fornecer disciplina normativa às relações, a ela se submetendo da mesma forma que qualquer cidadão; atender a todo aquele que invoque a proteção de direitos ou interesses juridicamente tutelados; estipular que o exercício de qualquer ato coercitivo/imperativo dependerá da prévia possibilidade de defesa e, por fim, conceber normas que disciplinem o exercício desse poder, as quais também, necessariamente, há de se submeter<sup>25</sup>.

---

<sup>19</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 562.

<sup>20</sup> DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 54.

<sup>21</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 359.

<sup>22</sup> MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004, 106-107

<sup>23</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

<sup>24</sup> GUERRA, Marcelo Lima. **Estudos sobre o processo cautelar**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 12.

<sup>25</sup> DINAMARCO, *op. cit.*, p. 96.



Nesse contexto, ressalta a importância de analisar a estrutura do direito a tutela jurisdicional sob dois desses aspectos apontados: o direito do cidadão de ser atendido sempre que precise proteger direitos ou interesses juridicamente tutelados e o de criação de normas que disciplinem o exercício do poder necessário ao desempenho da função jurisdicional.

Esses dois aspectos parecem ser essenciais à estruturação da tutela jurisdicional como direito fundamental. A afirmação encontra amparo nas lições de Robert Alexy. O autor, ao analisar as relações entre cidadão e Estado sustenta existirem dispositivos de direitos fundamentais que impõem ao Estado a persecução de alguns objetivos, a ações positivas ou melhor, a prestações<sup>26</sup>.

Esses direitos a prestações positivas do Estado podem ser divididos em três grupos: direitos à proteção, direitos à organização e procedimento e direitos a prestações em sentido estrito. Trata-se, nada menos, que direitos subjetivos de nível constitucional.

Direitos à proteção atribuem a seu titular, em face do Estado, a proteção contra intervenções de terceiros. Essa proteção impõe “que o Estado configure e aplique a ordem jurídica de uma determinada maneira no que diz respeito à relação dos sujeitos de direito de mesma hierarquia”<sup>27</sup>. Ou seja, ao Estado cabe oferecer meios de proteger os direitos por ele mesmo delimitados, de invasões indevidas de um cidadão em relação ao outro.

Os direitos a prestações em sentido estrito:<sup>28</sup>

[...] são direitos do indivíduo em face do Estado, a algo que o indivíduo, se dispusesse de meios financeiros suficientes e se houvesse uma oferta suficiente no mercado, poderia também obter de particulares. Quando se fala em direitos fundamentais sociais, como, por exemplo, direitos à assistência à saúde, ao trabalho, à moradia e à educação, quer-se primariamente fazer menção a direitos a prestação em sentido estrito.

Por fim, os direitos a organização e procedimento podem ser condensados no que Robert Alexy denominou de “procedimento em sentido amplo”. Um sistema de regras e princípios postos a disposição do cidadão pelo Estado, disciplinando a forma como se irá obter o resultado de proteção de direitos fundamentais. Eles abrangem não só o direito a criação de normas procedimentais, mas também a uma determinada interpretação e aplicação dessas normas a qual atenda a esses mesmos direitos.<sup>29</sup> Ou seja, tem por destinatários, tanto o legislador quanto os órgãos jurisdicionais.

---

<sup>26</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 433 e 444.

<sup>27</sup> *Ibid.*, p. 451.

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 499.

<sup>29</sup> *Ibid.*, p. 473-474.

Quanto ao objeto, esses direitos a organização e procedimento podem ser classificados em quatro grupos: a) competências de direito privado; b) procedimentos judiciais e administrativos (procedimentos em sentido estrito); c) organização em sentido estrito e d) formação da vontade estatal. Por questões metodológicas, a análise será feita primeiramente sobre as letras “a” e “d” e, somente em seguida os itens “b” e “c”.

Os direitos a competências de direito privado, genericamente, impõem ao Estado a criação de “normas constitutivas para as ações de direito privado e, com isso, constitutivas para a fundamentação, a modificação e a eliminação de posições jurídicas de direito privado.”<sup>30</sup>

Por sua vez, os direitos mencionados na letra “d”, nada mais são que aqueles exigíveis do Estado no sentido de criar procedimentos para tornar possível ao cidadão participar na formação da vontade nacional. O principal exemplo é a previsão de um procedimento para que o cidadão possa exercer seu direito de votar<sup>31</sup>.

Os direitos a procedimentos judiciais e administrativos são voltados a proteção de posições jurídicas do cidadão em face do Estado e de terceiros. Esses procedimentos devem ter como função e resultado fornecer o instrumental necessário para proteção dos direitos materiais dos titulares de direitos fundamentais. Nesse ponto Alexy cita o Tribunal Constitucional Federal Alemão que assim descreve a finalidade desses direitos: “O direito procedimental serve à produção de decisões que sejam conformes à lei e, por esse ponto de vista, corretas, mas, para além disso, de decisões que, no âmbito dessa correção sejam justas”<sup>32</sup>.

Por fim, os direitos a organização em sentido estrito envolvem não só a existência de normas de organização conforme os direitos fundamentais (voltados ao legislador), como também impõem ao Estado disciplinar os direitos dos cidadãos em face das organizações e destas em relação ao próprio legislador.

O referencial teórico na doutrina de Robert Alexy, embora extenso, foi necessário a análise estrutural do direito fundamental a tutela jurisdicional e dos direitos a prestações do Estado dele decorrentes. Assim, o direito fundamental a tutela jurisdicional seria um direito a ação positiva do Estado consistente em direito a organização e procedimentos por meio dos quais seja garantido ao cidadão o instrumental necessário a proteção de todos os outros direitos fundamentais.

---

<sup>30</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 484.

<sup>31</sup> *Ibid.*, p. 498.

<sup>32</sup> *Ibid.*, p. 488.

Dessa forma, o direito fundamental previsto no art. 5º, inciso XXXV, da CF/88 envolve a necessidade de o Estado, sempre que procurado e da maneira mais ampla possível, por à disposição do cidadão, uma estrutura organizacional apta ao exercício da função jurisdicional, disponibilizando procedimentos a serem observados dentro dessa estrutura, que tenham como resultado a efetiva proteção dos direitos fundamentais do quais o cidadão é titular.

Ou seja, o Estado deve fornecer uma estrutura organizacional (Poder Judiciário), acessível a todos os cidadãos (acesso a Justiça) cuja atuação se dê com base em procedimentos (normas processuais) capazes de fornecer resultados que, na máxima medida possível, protejam ou recomponham os outros direitos fundamentais lesionados ou sob ameaça de lesão.

Na lição de Mauro Capelletti, “O acesso à justiça pode, portanto, ser encarado como o requisito fundamental – o mais básico dos direitos humanos – de um sistema jurídico moderno e igualitário que pretenda garantir, e não apenas proclamar os direitos de todos”<sup>33</sup>.

### 1.3 A efetividade como elemento essencial à concretização desse direito fundamental

Dados os parâmetros necessários ao enquadramento da tutela jurisdicional como direito fundamental importa agora analisar outro aspecto de vital importância: seu vínculo necessário com a ideia de efetividade, a qual, segundo José Carlos Barbosa Moreira, evoca, genericamente, a “aptidão de um meio ou instrumento para realizar os fins ou produzir os efeitos a que se ordena”<sup>34</sup>.

Nesse ponto, são conjugadas as percepções de tutela jurisdicional e processo. A relação processual apresenta-se como o instrumento por meio do qual o Estado irá fornecer a tutela jurisdicional pleiteada. Assim, como leciona Cândido Rangel Dinamarco, o processo é instrumento a serviço da ordem constitucional voltado a pacificação social (escopo social), capaz de assegurar direitos e liberdades ao cidadão (escopo político) concretizando a proteção prometida pela ordem jurídica (escopo jurídico)<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002, p. 12

<sup>34</sup> BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Notas sobre o problema da “efetividade” do processo. **Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul (AJURIS)**, Porto Alegre, ano 10, n. 29, p. 77-94, 1983.

<sup>35</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 320.

Portanto, as reflexões sobre a tutela jurisdicional e o processo, em geral, apontam no sentido de busca de resultados<sup>36</sup>, ou seja, efetividade, mostrando-se, por isso, tão diretamente imbricadas, a ponto de serem consideradas indissociáveis.

Aprofundando os estudos do tema e procurando dissecar o que tinha de essencial na questão da efetividade, José Carlos Barbosa Moreira identificou cinco requisitos básicos para que o processo possa ser qualificado como efetivo: 1) dispor de instrumentos de tutela adequados a todos os direitos; 2) que possam ser utilizados na prática; 3) de modo a proporcionar a exata e completa reconstituição dos fatos relevantes; 4) assegurando a parte vitoriosa o gozo de tudo aquilo a que faz jus segundo ordenamento e 5) cujo resultado seja alcançado com o mínimo de dispêndio de tempo e energia.<sup>37</sup>

Esses requisitos servem ao tratamento geral da questão da efetividade, em quaisquer espécies de tutela fornecidas pelo Estado. Assim, a presença desses elementos qualificará como efetiva seja a tutela de conhecimento, seja a cautelar ou a executiva.

Contudo, como os fins do presente estudo voltam-se para a tutela executiva, será importante a análise, com maior rigor e aprofundamento, dos requisitos diretamente relacionados a esta espécie configurados nos itens 4 e 5.

O requisito segundo o qual se deve assegurar a parte vitoriosa o gozo de tudo aquilo a que faz jus segundo o ordenamento, nada mais é do que a busca pela realização prática do direito. Trata-se do compromisso do Estado de colocar a disposição do tutelado, tudo aquilo e exatamente aquilo a que teria direito, segundo o ordenamento, se não necessitasse da intervenção estatal via Jurisdição. Em outras palavras, garantir o resultado prático pretendido.

Porém, o modo como se vai chegar a esse resultado tem toda relevância. Isso porque, a complexidade e duração dos processos traz consequências nocivas aos direitos tutelados<sup>38</sup>. Daí a importância de que se desenvolvam com o mínimo de tempo e energia dos litigantes. Assim é que o requisito do item 5, por seus desdobramentos, envolve questões diretamente ligadas a duração razoável do processo e aos custos envolvidos na tutela de direitos, o que remete aos principais problemas enfrentados na busca por um processo efetivo em sede executiva, quais sejam: excessiva demora na prestação jurisdicional e os elevados custos dela decorrentes.

---

<sup>36</sup> VIANA, Juvêncio Vasconcelos. **Efetividade do processo em face da fazenda pública**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 17.

<sup>37</sup> BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Notas sobre o problema da “efetividade” do processo. **Revista da Associação dos juizes do Rio Grande do Sul (AJURIS)**, Porto Alegre, ano 10, n. 29, p. 77-94, 1983.

<sup>38</sup> *Ibid.*, p. 77-94.

### ***1.3.1 A dimensão temporal da tutela jurisdicional efetiva***

Quando se coloca a efetividade da tutela jurisdicional sob a perspectiva de sua dimensão temporal, o primeiro ponto a ser considerado é a estrutura dialética do processo. Pautado que é em garantias como o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, inciso LV, da CF/88), sua dinâmica impõe que ele se protraia no tempo.

Essa simples duração do processo pode ensejar problemas na efetividade da tutela jurisdicional seja por dar oportunidade a ocorrência de eventos que venham a impedir seu bom resultado, seja pelo estado prolongado de insatisfação “do qual resultem prejuízos capazes de tornar inócua a tutela, quando ao final prestada”<sup>39</sup>.

É nesse contexto que Marcelo Lima Guerra traz a tona estudos de Ítalo Andolina segundo os quais a simples duração, mesmo que fisiológica do processo, pode produzir dano à parte vitoriosa, o chamado “dano marginal”. Segundo o autor italiano este pode ter duas facetas: dano marginal em sentido amplo, no qual a simples duração do processo gera oportunidade para ocorrência de certos eventos que podem redundar em lesão e o dano marginal por indução processual (em sentido estrito), que decorre diretamente de permanência do estado de insatisfação do direito controvertido<sup>40</sup>.

Assim, somente a tutela jurisdicional que, aplacando a demora excessiva, consiga prestar resultado satisfatório, poderá ser considerada efetiva. Caso contrário, implicará na própria denegação de justiça, em ofensa direta ao princípio previsto no art. 5º, inciso XXXV, da CF/88<sup>41</sup>.

A relevância dada pelo texto constitucional ao fator tempo na efetividade da tutela jurisdicional é tanta, que além da proteção já devida em função da norma do art. 5º, inciso XXXV, da CF/88, restou assegurada recentemente, também como direito fundamental, “a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (art. 5º, inciso LXXVIII, da CF/88).

A esse respeito, Rafael Estevez pontifica:

A elevação da questão do tempo do processo – tanto administrativo como judicial – ao nível de garantia fundamental deu-se em razão da insatisfação da sociedade com a prestação jurisdicional, entendendo que a jurisdição não deve apenas ser prestada, devendo, ainda, ser efetiva, tempestiva e adequada, sendo função do Estado atingir este objetivo<sup>42</sup>.

<sup>39</sup> GUERRA, Marcelo Lima. **Estudos sobre o processo cautelar**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 13-14.

<sup>40</sup> GUERRA, Marcelo Lima. **Execução forçada: controle de admissibilidade**. 2.ed. São Paulo: RT, 1998, p. 35.

<sup>41</sup> *Ibid.*, p. 63.

<sup>42</sup> ESTEVEZ, Rafael. A aplicação da lei 11.382/06 à execução fiscal. **Revista Jurídica Tributária**, ano 1, n. 2, p. 139-153, jul./set. 2008.

Contudo, acerca da dimensão temporal do processo vinculada a efetividade, não se pode descurar que:

[...] a duração do processo não pode ser um valor máximo que se sobrepõe a todos os outros direitos e garantias fundamentais. O tempo é essencial para o bom andamento do processo e para o amadurecimento das decisões e nem sempre uma causa com rápida condução converge para uma decisão adequada e justa<sup>43</sup>.

Portanto, a busca deverá ser sempre conduzir a dimensão temporal do processo de forma adequada, de maneira que, sem abrir mão das garantias constitucionais do processo, se possa alcançar o resultado pretendido em um tempo ideal. Isso porque os problemas de falta de agilidade na prestação jurisdicional implicam diretamente na inefetividade desse e de outros direitos fundamentais.

### ***1.3.2 O custo do direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva***

A tutela jurisdicional efetiva também mantém relação direta com a busca de resultados com o menor dispêndio de recursos possível.

É certo que a Constituição de 1988 apresenta um amplo elenco de direitos fundamentais do cidadão e, para garanti-los, todo um aparato de remédios e uma estrutura institucional complexa voltada ao seu resguardo. Ocorre que manter esse aparato à disposição de todos aqueles que necessitem do amparo judicial para tutela de direitos, implica em um custo para Sociedade.

Como ressaltado por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, todos os direitos fundamentais são positivos, ou seja, todos eles implicam em uma ação afirmativa dos governos, o que implica em custos para o Estado<sup>44</sup>. A importância do estudo desses autores foi desmistificar a visão até então vigente de que haveria direitos fundamentais, considerados oponíveis ao Estado, que não implicariam em custos para o Poder Público.

Contudo, esses autores demonstraram que para defesa de todos os direitos é necessário que o Estado forneça, por meio da tutela jurisdicional, condições para seu efetivo exercício. Justamente a manutenção do aparato que envolve a tutela de direitos também gera custos para o Estado:

---

<sup>43</sup> SILVEIRA, Fabiana Rodrigues. **A morosidade no poder judiciário e seus reflexos econômicos**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007, p. 157.

<sup>44</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: Norton, 1999, p. 15.

Todos os direitos são dispendiosos porque pressupõem financiamento do contribuinte de mecanismos eficazes para controle e fiscalização.  
 [...] Nenhuma Corte pode funcionar sem regular injeção de dólares dos contribuintes para financiar sua atuação no combate de violadores públicos ou privados de direitos e quando esses dólares não ingressam, direitos não podem ser vindicados.<sup>45</sup>

Para os autores, o direito fundamental a tutela jurisdicional na forma do devido processo legal implica em um custo aos contribuintes. Isso porque o Estado deve manter e tornar acessível um complexo de instituições transparentes dentro das quais o cidadão poderá ter acesso a uma prestação justa e adequada<sup>46</sup>.

A questão dos custos da prestação jurisdicional tem implicações complexas porque se deve sempre considerar que a concepção do Direito é pautada em preceitos éticos e a jurisdição tem como foco principal o valor Justiça. Assim, a solução compatibilizadora seria então agregar esse aspecto econômico (custo) às considerações éticas inafastáveis do Direito, promovendo o máximo de eficiência possível às instituições do Estado, entre elas o Poder Judiciário. Na lição de Flavio Galdino seria “agregar condições econômicas e considerações éticas (valores), maximizando a eficiência das instituições sem necessário prejuízo dos valores envolvidos”<sup>47</sup>.

Nesse sentido, são estabelecidas relações entre economia e direito o que induz ao conceito de eficiência que caminha *pari passu* com o de efetividade, pois se trata de “termo utilizado para significar a realização de determinados processos, com a maximização de resultados pela menor utilização de meios”<sup>48</sup>.

Portanto, quanto aos custos e sua relação com a efetividade da tutela jurisdicional a solução deverá ser aquela que aponte para o menor gasto possível para alcançar o resultado adequado. A eficiência, que se relaciona aos custos e mostra-se como faceta econômica da ideia de efetividade, é também um componente que deve ser considerado quando se trata do direito a tutela jurisdicional.

---

<sup>45</sup> Tradução livre. No original: “All rights are costly because all rights presuppose taxpayer funding of effective supervisory machinery for monitoring and enforcement. (...) No court can function without receiving regular injections of taxpayers’ dollars to finance its efforts to discipline public or private violators of rights, and when those dollars are not forthcoming, rights cannot be vindicated.” HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** Nova Iorque: Norton, 1999, p. 44-45.

<sup>46</sup> HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** Nova Iorque: Norton, 1999, p. 53.

<sup>47</sup> GALDINO, Flavio. **Introdução à teoria dos custos: direitos não nascem em árvores.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 253.

<sup>48</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 70.

#### 1.4 Tutela executiva fiscal efetiva como direito fundamental do cidadão-contribuinte

A exposição dos itens precedentes teve por objetivo deixar claro que as prestações estatais decorrentes do desdobramento do direito fundamental a tutela jurisdicional do Estado na forma de procedimentos e organizações defendida por Robert Alexy, tem relação direta e imediata com a estrutura do Poder Judiciário e demais órgãos estatais e os meios processuais necessários para a defesa de direitos.

Da mesma forma, para ser considerada efetiva, essa tutela deve, sobretudo, ser prestada com o mínimo dispêndio de tempo e recursos possível. Assim, todo procedimento judicial posto a disposição do cidadão para defesa de direitos, como direito fundamental, deve ser fiel a esses compromissos.

A tutela executiva é exatamente aquela na qual esses compromissos se encontram: fornecer meios ágeis e aptos à concretização de direitos e alcançar o resultado prático deles decorrentes,

Por isso, pode-se afirmar ser o processo de execução atividade jurisdicional por conexão de meio e fim, de vez que representa a última operação no processo de realização prática do direito, em caráter definitivo, traço singularizador da jurisdição.

Mas o caráter jurisdicional da execução não decorre só da teleologia da jurisdição. Está, igualmente, previsto na amplitude do conteúdo do artigo 5º, XXXV, da Constituição, ou seja, está contido no direito fundamental à tutela jurisdicional, que compreende também o direito ao cumprimento das decisões judiciais<sup>49</sup>.

Marcelo Lima Guerra<sup>50</sup> destaca o que considera o direito fundamental à tutela executiva relacionando-o ao postulado chivendiano da máxima coincidência possível. Assim, na prestação da tutela executiva essa ideia “traduz-se na exigência de que existam meios executivos capazes de proporcionar a satisfação integral de qualquer direito consagrado em título executivo”<sup>51</sup>.

Na tutela executiva fiscal não ocorre de outra forma. A execução fiscal como ação especial estruturada com o objetivo de realização do interesse específico de solucionar a crise de inadimplemento de créditos fiscais, tentando corrigir suas consequências danosas para sociedade impõe que o Estado, por meio da tutela jurisdicional, assumira esses compromissos.

Na lição de Carlos Ari Sundfeld:

<sup>49</sup> ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o poder judiciário**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 25.

<sup>50</sup> GUERRA, Marcelo Lima. **Direitos fundamentais e a proteção do credor na execução civil**. São Paulo: RT, 2003, p. 99.

<sup>51</sup> *Ibid.*, p. 102.



É indispensável um processo de execução, que será o veículo por meio do qual o Judiciário irá – juntamente com a Administração Pública, que constitui o crédito tributário e provoca a jurisdição – agir para implementação de um fundamental interesse público, que é o de manter o funcionamento da máquina arrecadatória do Estado e realizar o crédito tributário não pago.

Porém, o objetivo não é apenas manter a máquina arrecadatória do Estado. Vai além, porque significa o resgate/defesa dos recursos necessários para implementação de todos os outros direitos fundamentais e a busca pelo ideal de justiça fiscal.

Com efeito, a crise de inadimplemento do crédito fiscal a ser enfrentada por meio da execução fiscal é, sem dúvida, a que desperta maior importância porque suas consequências nocivas atingem toda a sociedade. Em princípio porque, consoante mencionado, a implementação de direitos fundamentais implica sempre em custos que devem ser financiados por todos os cidadãos. Assim, eventuais perdas, também serão socializadas.

Como alerta Casalta Nabais, deve ser enfrentada com rigor a receita perdida, sob pena de estimular a existência de um verdadeiro *apartheid fiscal*:

Com efeito, é de todo insustentável a situação a que uma parte significativa e crescente de contribuintes se conseguiu alcandorar, fugindo descaradamente e com assinalável êxito aos impostos. É insustentável pela receita perdida que origina e, consequentemente, pelo *apartheid fiscal* que a mesma provoca, desonerando os “fugitivos” fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo fugir aos impostos, se tornam verdadeiros reféns ou cativos do Fisco por impostos alheios<sup>52</sup>.

Assim, como prestação estatal de procedimento e organização, a tutela executiva fiscal deve significar fornecer um procedimento que se mostre apto a, de maneira célere e eficiente, superar essa crise de inadimplemento, recuperando os recursos necessários a manutenção e desempenho das atividades estatais, principalmente a promoção dos direitos fundamentais.

Da mesma forma, este procedimento e as organizações envolvidas no desempenho dessa atividade devem proceder de forma a garantir que todos os cidadãos colaborem com os custos do Estado da forma mais equânime possível. Não há dúvidas que a implementação de todos direitos fundamentais implica em custos para o Estado, os quais devem ser financiados por todos os cidadãos:

Por conseguinte, não há direitos fundamentais gratuitos, direitos fundamentais de borla. Efectivamente todos os direitos fundamentais têm custos financeiros públicos. A que se acresce o facto de, ao contrário do que a rejeitada distinção tem pretendido fazer crer, os clássicos direitos e liberdades não só se assentam em avultados custos

---

<sup>52</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável. Estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 71.

financeiros públicos, como assentam em custos públicos com efeitos visivelmente regressivos, já que os seus custos são proporcionais às reais e efectivas possibilidades de exercício dos referidos direitos e liberdades<sup>53</sup>.

É assim que se concebe o direito fundamental a tutela executiva fiscal efetiva, que irá significar proteção eficaz ao cidadão-contribuinte, na forma de instrumento para recuperar o crédito fiscal inadimplido e garantir que todos colaborem, na medida de sua capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88), com o lastro financeiro indispensável para efetivação (concretização) de direitos fundamentais de todos os cidadãos.

---

<sup>53</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável. Estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 39.

## 2 A COBRANÇA DO CRÉDITO FISCAL

Consoante mencionado, a manutenção de um Estado Democrático de Direito como o brasileiro cujas bases estão fincadas na defesa e garantia da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso IV da CF/88) e no qual há o compromisso expresso de implementação de uma ampla gama de direitos fundamentais políticos, sociais, econômicos, culturais (art. 5º, §§1º e 2º, da CF) implica em custos.

O Estado Brasileiro é tipicamente um Estado Fiscal<sup>54</sup>, ou seja, aquele no qual tais custos são financiados pela Sociedade, principalmente por meio do pagamento de tributos<sup>55</sup>.

É o modelo predominante de Estado Contemporâneo<sup>56</sup>, mas com o traço evolutivo de busca de uma carga fiscal que se coadune com o valor justiça. Isto é, que represente, o máximo possível, “o equilíbrio entre os interesses de diversos grupos sociais, com visões conflitantes sobre as tarefas do Estado e de seu financiamento.”<sup>57</sup> Em quaisquer dessas orientações, a busca é sempre de justiça fiscal.

Segundo Klaus Tipke<sup>58</sup>:

A questão da justiça coloca-se antes de tudo quando uma maioria de pessoas depende da distribuição de cargas e pretensões, que estão ligadas à vida de comunidade. A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes.

E essa busca vai além da finalidade arrecadatória típica e se traduz nos escopos político, econômico e social que a tributação também deve assumir. É o equilíbrio desses objetivos que irá definir o grau de adesão da Sociedade ao sistema tributário, refletindo diretamente na aceitação e cumprimento da legislação. É dizer: torná-la instrumento de coesão e responsabilidade social<sup>59</sup>, compatibilizando a compulsoriedade dos tributos com aceitação social.

<sup>54</sup> NABAIS, José Casalta. **Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 191-192.

<sup>55</sup> HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: Norton, 1999, p. 20-21; NABAIS, José Casalta. **Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 191-192; CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 215; MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de direito e economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 115.

<sup>56</sup> NABAIS, *op. cit.*, p. 192.

<sup>57</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 92.

<sup>58</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA Douglas, **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 18.

<sup>59</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. In: SEMINÁRIO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, 2., 2005, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: RFB, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2012.

Contudo, um sistema legal efetiva e fiscalmente justo poderá ser suficiente para garantir sua legitimação social, mas não sua implementação, que irá depender de uma atuação mais eficiente dos poderes do Estado.

Eventual degradação da cultura tributária de uma sociedade por fatores diretamente ligados ao atuar estatal (comissivo ou omissivo), implicará na perda do sentido da tributação como instrumento para promoção do bem comum. Em consequência, além do efeito imediato de perda arrecadatória, haverá o total desequilíbrio desse sistema e, por fim, a resistência social refletida na necessidade crescente do uso da via da execução forçada.

## 2.1 Crédito Fiscal

Em princípio é indispensável estabelecer o que se considera crédito fiscal para os fins do presente estudo. O conceito a ser adotado é construído tendo como base elementos doutrinários e da própria legislação brasileira.

A legislação não traz diretamente um conceito relativo ao crédito de titularidade da Fazenda Pública<sup>60</sup> sob a perspectiva do sujeito ativo, mas sim uma noção a partir do sujeito passivo da relação fiscal. Dessa forma, é considerado Dívida Ativa (arts. 1º e 2º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.830/80 e art. 39, §§ da Lei nº 4.320/64) o valor devido e não pago a União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e respectivas autarquias decorrente de uma relação jurídica de natureza tributária ou não-tributária.

Ainda se utilizando da concepção legislativa, os créditos de natureza tributária são aqueles provenientes de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas (art. 39, §2º, da Lei nº 4.320/64).

Os não-tributários são os créditos decorrentes das demais relações jurídicas travadas com a Fazenda Pública de acordo com o elenco exemplificativo contido no art. 39, §2º, da Lei nº 4.320/64, que assim considera aqueles provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos

---

<sup>60</sup> Segundo Juvêncio Vasconcelos Viana, a expressão Fazenda Pública possui diferentes sentidos. Contudo, na pesquisa, será tomado ora o sentido que corresponde ao erário enquanto instituidor e arrecadador de tributos, ora como sujeito da relação processual em juízo. A identificação de um ou de outro será dada pelo contexto. VIANA, Juvêncio Vasconcelos. **Execução contra a fazenda pública**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 14.

decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

Segundo Milton Flaks:

[...] a locução crédito fiscal, quando utilizada nos textos legais, não tem sentido unívoco, tanto podendo significar débito de origem tributária, como débito de um modo geral, para com o poder público, devendo o intérprete se socorrer do contexto onde se encontra inserida<sup>61</sup>.

Alfim, conclui que se considera crédito fiscal como “direito de o Poder Público exigir uma prestação pecuniária, ou nela convertida, resultante de lei, regulamento ou contrato”<sup>62</sup>.

Na perspectiva ora em estudo, será tratado apenas o crédito decorrente das relações de natureza tributária, ao qual se convencionou denominar crédito fiscal, ou seja, o valor devido à Fazenda Pública posterior à inscrição em Dívida Ativa ou em cobrança judicial. Portanto, é semelhante ao conceito legal de dívida ativa tributária.

Não pode ser confundido com o crédito tributário decorrente da dinâmica da relação jurídica tributária, concebida por Denise Lucena Cavalcante como resultante não só da mera incidência da lei, mas também da inserção do elemento humano:

Conclui-se, então, que para se falar em relação tributária é preciso que haja um nexo, uma conexão, uma comunicação de um determinado sujeito reconhecendo formalmente esta relação jurídica. Sem este nexo estabelecido pelo elemento humano não há como forçar o entendimento de que exista uma relação jurídica ou mesmo que exista o próprio direito.

A relação jurídica tributária é, portanto, relação jurídica estabelecida formalmente entre o Fisco e o cidadão contribuinte, podendo ter como objeto o recolhimento de tributo ou demais atos relacionados com este. A lei, por si só, faz somente a previsão normativa desta relação<sup>63</sup>.

Isso porque, quando se reporta a crédito fiscal, quer se referir a momento posterior a constituição do crédito tributário pelo lançamento. Ou seja, trata-se do crédito já constituído ao qual se acrescenta o inadimplemento, aquele que surge quando esgotado o prazo para pagar sem que haja o devido recolhimento do valor devido pelo contribuinte.

Porém, a perspectiva do elemento humano da relação tributária permanece e tem toda relevância, principalmente quando a abordagem da cobrança se dá, como na presente proposta, sob a perspectiva dos direitos fundamentais do contribuinte, e remete, inclusive, a noções de cidadania-fiscal.

<sup>61</sup> FLAKS, Milton. **Comentários à lei de execução fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 51.

<sup>62</sup> *Ibid.*, p. 51.

<sup>63</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário**: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 66.

Importante observar ainda, até mesmo para evitar eventuais confusões terminológicas, que a expressão crédito fiscal é muito utilizada na legislação como sinônimo de crédito do contribuinte frente ao Fisco. Nesse sentido, o crédito presumido, previsto no art. 2º, da Lei nº 9.363/96 ou mesmo aquele a ser compensado no regime do ICMS, IPI ou do PIS e COFINS para fins de aplicação do princípio da não-cumulatividade (art.155, §2º, inciso I; art. 153, §3º, II e art. 195, §12, da CF/88).

Contudo, a perspectiva que se adota, ratifica-se, é do crédito inadimplido de titularidade da Fazenda Pública. Assim, entende-se por crédito fiscal a parcela do patrimônio dos contribuintes que deveria ser transferida para a titularidade do Estado por meio da tributação<sup>64</sup>, não paga no prazo estabelecido na legislação.

### ***2.1.1 O dever fundamental de pagar tributos***

O chamado Estado de Direito Fiscal contemporâneo, ou seja, aquele cujas necessidades de recursos são supridas, de regra, por meio da tributação, é ente que tem bases fincadas na igualdade e legalidade (art. 150, I e II, da CF/88) e cujo poder de tributar encontra-se demarcado pelo direito de liberdade dos cidadãos<sup>65</sup>.

O Estado brasileiro trata-se, assim, de um estado de direito fiscal dotado de feição social proclamada pelo constituinte em diversos dispositivos, principalmente no art. 3º, da CF/88. O dispositivo mencionado traça como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, voltada a correção de desigualdades sociais e regionais, promotora do bem de todos sem preconceito que, ao mesmo tempo, deve garantir o desenvolvimento nacional.

Os encargos sociais impostos pelo constituinte de 1988 ao Estado brasileiro autorizam denomina-lo como Estado Social de Direito<sup>66</sup>e legitimam as intervenções nas relações sociais e na autonomia individual dos cidadãos<sup>67</sup>.

A convivência social no Estado torna possível a liberdade de cada um e todos os indivíduos e, ao mesmo tempo, impõe responsabilidades na manutenção dessa estrutura. A ideia de responsabilidade aponta imediatamente para o conceito de dever. Ou seja, a par dos direitos fundamentais que ao Estado se impõe garantir, estão os deveres fundamentais dos

<sup>64</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal**: sob elementos de direito e economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 169.

<sup>65</sup> NABAIS, José Casalta. **Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 191-192, 210.

<sup>66</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 371.

<sup>67</sup> NABAIS, *op. cit.*, p. 19.

cidadãos. Eles não só limitam tais direitos, mas os vocacionam para uma percepção do indivíduo e seu papel dentro da sociedade, ao mesmo tempo que traçam os limites da própria atuação estatal<sup>68</sup>.

José Casalta Nabais considera o dever fundamental de pagar impostos como categoria constitucional vocacionada a promoção dos valores e interesse comunitários, ou seja, a realização do bem comum<sup>69</sup>.

Portanto, os deveres fundamentais formam uma categoria jurídica autônoma que não pode ser confundida com os direitos fundamentais. Segundo o mencionado autor, ambos atuariam conjuntamente para definir o estatuto constitucional do indivíduo<sup>70</sup>:

Desde modo, os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos com os valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. O que não impede, e embora isto pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimónios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais. Conceito esse que, não obstante não se configurar como o contrapolo ou os antípodas dos direitos fundamentais, também está orientado para a definição do estatuto constitucional do indivíduo [...].

Casalta Nabais acaba por concluir que a realização da dignidade da pessoa passa pela existência dos deveres fundamentais. Isso porque implica ultrapassar o contorno meramente individual dessa dignidade, complementando-o na visão do indivíduo enquanto membro da comunidade<sup>71</sup>.

E justamente no contexto dessa percepção comunitária do estatuto constitucional do indivíduo, se enquadra o dever fundamental de pagar tributos, que constituem os meios financeiros necessários para o desempenho das funções atribuídas ao Estado pelo texto constitucional. Em consequência, surge a tributação como instrumento para realização da dignidade humana, fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, inciso III, da CF/88), cuja colaboração se dará na medida da capacidade contributiva de cada cidadão (art. 145, §1º, da CF/88).

---

<sup>68</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação.** Elementos para uma teoria sistemática do direito constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 184-186.

<sup>69</sup> NABAIS, José Casalta. **Dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 2009, p. 38.

<sup>70</sup> *Ibid.*, p. 37-38.

<sup>71</sup> *Ibid.*, p. 40.

O crédito fiscal obtido no exercício do poder tributário do Estado nada mais é que a concretização do dever fundamental de pagar tributos. Limitação da capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social<sup>72</sup>.

### **2.1.2 A ideia de justiça fiscal**

O exercício do poder tributário pelo Estado, historicamente, não tem a simpatia da sociedade. Além de sempre representar um desgaste político, muitas vezes levou a consequências graves como levantes populares, a exemplo da Inconfidência Mineira, e até mesmo a queda de regimes, como aconteceu por ocasião da Revolução Francesa e da Revolução Americana<sup>73</sup>.

Segundo Casalta Nabais há referências ao exercício desse poder com expressões como “despotismo mascarado” ou “leviatão fiscal”. Tudo por conta da crescente carga tributária necessária para sustentar o aumento contínuo das despesas públicas<sup>74</sup>, sempre ampliado em razão das diversas funções que se foram agregando ao Estado pelos textos constitucionais.

Em comum nos eventos históricos apontados, estava a questão da tributação excessiva e consequente rejeição fiscal. Naquelas ocasiões, a enorme exigência fiscal levou a uma sensação geral de insatisfação na população. O sentimento era de que os limites do Estado Fiscal teriam sido ultrapassados a ponto de instalar-se uma disfarçada apropriação estatal dos bens e recursos dos cidadãos.

Daí, portanto, a necessidade de que a tributação obedeça a critérios próprios de um regime democrático. Ou seja, que haja efetiva participação e concordância do contribuinte na parcela de seu patrimônio que será disponibilizada para o financiamento compartilhado da atividade estatal.

A democracia representativa e o princípio da legalidade tributária que nela se concretiza, embora tenha constituído um avanço no sentido da implementação do lema da

---

<sup>72</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. In: SEMINÁRIO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, 2., 2005, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: RFB, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2012.

<sup>73</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 198.

<sup>74</sup> NABAIS, José Casalta. **Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 217.



revolução americana “*no taxation without representation*”<sup>75</sup>, parece já não ser mais suficiente para legitimar a tributação<sup>76</sup> se não aglutinar valores como a capacidade contributiva.

Portanto, hoje há outros elementos, também de estatura constitucional, a serem considerados na implementação de uma proposta de “democracia fiscal”, ou melhor, na busca de concretizar o ideal de justiça fiscal.

Em qualquer teoria da justiça, o que é plenamente aplicável ao aspecto da fiscalidade, remete, sobretudo, a igualdade, como leciona Amartya Sen: “cada uma das proeminentes teorias da justiça tende a envolver alguma forma de tratamento das pessoas como iguais, em algum nível fundamental (fundamental para a respectiva teoria)”<sup>77</sup>.

Consoante sustenta Luigi Vittorio Berliri, a justiça será sempre um ideal, algo impossível de comprovar cientificamente, um elemento qualitativo que se alcança apenas por aproximação<sup>78</sup>. Contudo, a doutrina aponta possíveis parâmetros para tributação fiscalmente justa.

Assim é que, reportando-se uma vez mais à lição de Klaus Tipke<sup>79</sup>, o conceito de justiça fiscal apreende a ideia de que todos os contribuintes devem, por meio da tributação, fornecer os recursos financeiros necessários ao Estado, na medida de sua real capacidade contributiva, agregando com isso, princípios de igualdade, liberdade, legalidade. Trata-se de um preceito orientador não só das leis de incidência tributária, como nas leis de execução e aplicação dos tributos. Remete à observância de valores essenciais à tributação, primordialmente a capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88), que pode ser considerado seu núcleo essencial.

Marcelo Guerra Martins, em estudo sobre o tema, aponta para existência de três fundamentos sobre os quais se edifica uma democracia fiscal. As bases de uma tributação democrática estariam fincadas na garantia de liberdade material dos cidadãos, igualdade de sacrifícios perante o fisco e menor inibição possível da atividade econômica legal:

<sup>75</sup> YAMASHITA, Douglas. Limitações constitucionais ao poder de tributar. In: RODRIGUES DO AMARAL, Antonio Carlos (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Celso Bastos, 2002. p. 57-90.

<sup>76</sup> NABAIS, José Casalta. **Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 218.

<sup>77</sup> SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das letras, 2009, p. 328.

<sup>78</sup> No original: El hecho es que la “justicia” como la “beleza” y la “bondad”, quizá pueden ser objeto, pero nunca resultado de la “ciencia”. La justicia es algo que no se “demuestra”, sino que se “siente”, y es especialmente um concepto límite, uma tendência, que casi siempre se realiza sólo por aproximación. Es más, incluso allí donde sea posible conseguir la justicia perfecta, nunca son decisivos para demostrar la bondad de los resultados obtenidos los instrumentos y las fórmulas del científico, sino sólo la sensibilidad al contrario de las “consciencia económico-social”, la cual, al contrario de las valoraciones científicas, es tan sutil en las apreciaciones cualitativas como burda en las cuantitativas. BERLIRI, Luigi Vittorio. **El impuesto justo**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 58.

<sup>79</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 24-25.

Em resumo, a democracia fiscal, sob o manto aqui sugerido, somente será possível em regimes que garantam a propriedade e a livre-iniciativa, bem como, notadamente por meio de uma tributação perpetrada sob a cláusula da razoabilidade, tendam a promover a igualdade material por intermédio de políticas públicas, cujos custos sejam financiados primordialmente por exações “diretas”, além de inspiradas na capacidade contributiva do sujeito passivo<sup>80</sup>.

No entendimento do autor, estes seriam os elementos indispensáveis e indissociáveis para implantação da justiça fiscal. Regime de tributação semelhante, implicaria numa maior adesão dos contribuintes.

Na verdade, o que se impõe atualmente é um Estado Fiscal garantidor de uma tributação fincada na máxima da solidariedade social que não onere excessivamente a propriedade, esvaziando o princípio da livre iniciativa e interferindo negativamente na atividade econômica. Isso porque, pelo menos em tese, o crescimento econômico contribuiria para que as pessoas obtivessem um incremento patrimonial e de renda que as possibilitasse satisfazer diretamente suas necessidades individuais, diminuindo a dependência de políticas públicas distributivas.

Justiça fiscal remete a ideia de justa tributação, ou seja, aquela pautada na igualdade, de tratamento e de responsabilidades dos contribuintes. Portanto, o compromisso do cidadão com o aporte de recursos financeiros indispensáveis ao Estado, via tributação, deve ser o mais equânime possível. Dessa forma, a atividade tributária terá aptidão para desempenhar o papel de instrumento de coesão e responsabilidade social<sup>81</sup>.

Segundo Giovanni Gianola, “o desafio do fim do século, portanto, é fascinante e terrível: ser reconstruída sua nova base; isto para garantir um modelo não apenas de igualdade, mas de verdadeira solidariedade e cooperação”<sup>82</sup>.

### ***2.1.3 A eficiência como instrumento de implementação de justiça fiscal***

Contudo, de nada bastará justiça fiscal na legislação tributária (distribuição equitativa da carga fiscal), se não houver a efetiva captação dos recursos dela decorrentes e sua regular aplicação nas atividades de promoção do bem comum atribuídas ao Estado.

<sup>80</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 145.

<sup>81</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. In: SEMINÁRIO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, 2., 2005, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: RFB, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2012.

<sup>82</sup> No original: “La sfida di fine secolo, perciò, è affascinante e terribile: occorre ricostruire su nuove basi; questo per garantire un modello non più di uguaglianza ma di vera solidarietà e cooperazione.” GIANOLA, Giovanni. **Il mito della giustizia fiscale: dall’uguaglianza al bisogno**. Milano: Il Sole 24 Ore, 1994, p. 68.

De fato, Gustavo Caldas faz referência a um desdobramento do princípio da capacidade contributiva que se constitui no direito de o contribuinte exigir dos demais cidadãos e do Estado a efetiva aplicação da lei tributária. É dizer, que o Estado mantenha um sistema de cobrança eficiente, capaz de exigir e fazer efetivo o cumprimento das obrigações tributárias<sup>83</sup>.

E o interesse aqui não é meramente arrecadatório, porque o papel da Administração Tributária não se esgota na constituição e cobrança dos créditos. Vai além, pois fornecer meios eficazes de resgate do crédito fiscal inadimplido significa tornar efetiva a distribuição equânime da carga de tributos prevista na norma tributária.

Com efeito, de nada adiantará que as leis alberguem valores inerentes a justiça fiscal, como a capacidade contributiva, se a distribuição da carga tributária se tornar desigual no momento da aplicação da lei. É dizer, somente com a eficiência da atividade fiscalizatória e da cobrança executiva será possível implementar os valores de igualdade estabelecidos no texto constitucional para o sistema tributário brasileiro.

Klaus Tipke ressalta que:

[...] las autoridades deben garantizar que los impuestos no sean objeto de elusión o se apliquen de modo contrario a Derecho. Esta función de las autoridades financieras no responde al mero interés del Tesoro, sino al derecho que el contribuyente tiene a que los demás también paguen los impuestos debidos.<sup>84</sup>

Tradução Livre: [...] as autoridades devem garantir que os impostos não sejam objeto de evasão ou se apliquem de modo contrário ao Direito. Esta função das autoridades fiscais não responde ao mero interesse do Tesouro, senão ao direito que o contribuinte tem de que os demais também paguem os impostos devidos.

Marcelo Guerra Martins sustenta que o incremento da arrecadação pode ser conquistado muitas vezes sem a necessidade de intervenção legislativa, mas com a simples melhoria na fiscalização e administração tributárias<sup>85</sup>.

Assim, eventual tolerância do Estado-Administração frente a posturas evasivas de contribuintes importa ineficiência, gera descrença na sociedade e provoca injustiça fiscal vez que compromete a distribuição equânime da carga tributária.

Portanto, ineficiência na cobrança dos créditos fiscais implica em danos ao Estado, que fica impedido de dispor dos recursos que são devidos e cuja aplicação se daria em favor de toda sociedade. Da mesma forma, também prejudica a cada um dos contribuintes individualmente, porque a consequência do desequilíbrio fiscal provocado pela excessiva

<sup>83</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 35-36.

<sup>84</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 81.

<sup>85</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 181.

inadimplência no pagamento dos tributos é a desigualdade na repartição da carga tributária, particularmente danosa para aqueles que pagam.

Andréa Lemgruber Viol<sup>86</sup> pontua:

Certamente que a prática da evasão não é apenas função da moralidade, mas da própria estrutura econômica de um país, do desenho do sistema tributário e da efetiva aplicação das penalidades contra contribuintes e funcionários públicos, apenas para citar alguns dos fatores mais comuns. Da mesma forma, a evasão tributária não apenas degrada a cultura tributária de uma nação, mas quando generalizada, também afeta a alocação de recursos, a competitividade entre firmas e a equidade do sistema tributário. Ou seja, a evasão acaba por deturpar outras finalidades da tributação, não apenas a arrecadatória.

Mas a eficiência como instrumento de realização de justiça fiscal vai além da atividade de constituição e cobrança do crédito fiscal por parte da Administração Tributária e alcança inclusive a fase judicial de cobrança. Em outras palavras, superada a via administrativa de cobrança e não sendo possível arrecadar os valores devidos pelo contribuinte, o Estado-Administração tem o dever de buscar junto ao Estado-Jurisdição meios para resgatá-los. O compromisso do Estado-Jurisdição, por sua vez, será o de fornecer uma prestação apta a concretizar efetivamente esse direito.

Portanto, a tão almejada distribuição equitativa da carga fiscal também exige que o mecanismo de controle judicial seja eficiente, ou seja, ágil e eficaz no resgate do crédito inadimplido. A atuação eficiente dos órgãos envolvidos na cobrança do crédito fiscal é o primeiro passo na busca de concretizar a justiça fiscal proclamada pelo constituinte e ansiada pela população.

## 2.2 A cobrança judicial do crédito fiscal

A execução forçada do crédito fiscal é o terceiro momento da relação jurídico-tributária. Nas etapas anteriores, teve-se a norma tributária abstrata, seguida de sua concretização fática e constituição do crédito tributário via lançamento (art. 149, do CTN). O elemento deflagrador da execução forçada é o não pagamento voluntário, no prazo definido em lei ou por decisão final em processo administrativo, do crédito assim devidamente constituído (art.201, do CTN).

---

<sup>86</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. In: SEMINÁRIO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, 2., 2005, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: RFB, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2012.

De fato, é a ocasião em que a Administração Tributária, após as tentativas de cobrança amigável, busca a intervenção do Estado-Jurisdição para resgatar o crédito devidamente constituído.

### 2.2.1 A Dívida Ativa

Conforme já mencionado, apesar da equivocidade da expressão, dívida ativa nada mais é que um direito de crédito da Fazenda Pública-credora. Somente da perspectiva do contribuinte-devedor é que se poderia falar em dívida.

Não obstante, a expressão foi consagrada pela legislação (art. 39, da Lei nº 4.320/64, art. 1º da Lei nº 6.830/80, art. 201 do CTN) e tem sido utilizada pela doutrina sem maiores questionamentos.

A expressão Dívida Ativa, segundo Lúcia M.L.R. Ribas<sup>87</sup>, pode ser entendida, sob a perspectiva do crédito que incorpora, como:

[...] o crédito da Fazenda Pública apto à cobrança executiva, mediante inscrição em registro próprio, com caráter de ato jurídico administrativo, no qual estão contidos elementos caracterizadores: a natureza do crédito, sua exigibilidade e o inadimplemento.

A inscrição em Dívida Ativa é o ato de controle da legalidade do crédito devido à Fazenda Pública e que o imprime força executória. Com efeito, esse ato ratifica a liquidez e certeza do crédito devidamente constituído e inadimplido, complementando sua exequibilidade<sup>88</sup>, elementos indispensáveis à cobrança na via judicial.

Depois de regularmente inscrita mediante termo<sup>89</sup>, o qual deve observar os requisitos previstos no art. 2º, § 5º, da Lei nº 6.830/80<sup>90</sup>, dele será extraída a chamada Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial nos termos do art. 585, inciso VII, do CPC, requisito indispensável para cobrança via execução forçada.

Dessa forma, aplica-se à certidão de dívida ativa a lição de Ítalo Andolina, segundo a qual o título executivo representa documentalmente o direito de crédito para o qual

<sup>87</sup> RODRIGUES RIBAS, Lúcia Maria Lopes. **Processo Administrativo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 149.

<sup>88</sup> ASSIS, Araken. **Manual do Processo de Execução**. 8.ed. São Paulo: RT, 2002, p. 927-928.

<sup>89</sup> PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 54.

<sup>90</sup> § 5º O Termo de inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I – o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; II – o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III – a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; IV – a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; V – a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e VI – o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

se pede a tutela executiva<sup>91</sup> e cuja força executiva advém da lei (tipicidade), o qual tornará possível a cobrança judicial do valor nela descrito.

A doutrina costuma ressaltar sempre que a certidão de dívida ativa é o único título executivo extrajudicial previsto na legislação brasileira cuja formação é unilateral, ou seja, sem o consenso do devedor<sup>92</sup>.

Contudo, na lição de Cândido Rangel Dinamarco, essa adesão do próprio devedor no título executivo certidão de dívida ativa é substituída por outro instrumento muito idôneo, que é o procedimento administrativo<sup>93</sup> pautado no devido processo legal e garantias decorrentes do contraditório e da ampla defesa, nos termos do art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88.

A liquidez, certeza e exigibilidade do direito de crédito da Fazenda Pública são também representadas documentalmente no título Certidão de Dívida Ativa<sup>94</sup>. Como leciona Milton Flaks:

[...] a certidão da dívida ativa, como título de crédito público, deverá revestir-se de certeza, liquidez e exigibilidade: certeza em relação à origem e ao devedor (*an debeatur*); liquidez, pela exata avaliação da quantia devida (*quantum debeatur*); e exigibilidade, por não estar sujeito a termo, condição ou outras limitações (*quando debeatur*). Em linguagem administrativa, os dois primeiros requisitos correspondem ao lançamento; a inscrição pressupõe não só o lançamento como, ainda, a exigibilidade.

A tutela prestada para a satisfação desse direito de crédito incorporado no título executivo é formada, predominantemente, de atividade coativa voltada a produzir o resultado prático de satisfação do credor Fazenda Pública. Tal característica implica, segundo Marcelo Lima Guerra, na “indispensável interferência na esfera jurídica de alguém (em particular daquele que deveria produzir espontaneamente tal resultado), independentemente ou mesmo contra a sua vontade”<sup>95</sup>, daí ser denominada execução forçada.

Consequência das peculiaridades dessa tutela, ainda segundo Marcelo Lima Guerra, é que seja prestada por meio de processo jurisdicional:

<sup>91</sup> GUERRA, Marcelo Lima. **Execução Forçada**: controle de admissibilidade. 2. ed. São Paulo: RT, 1998, p. 98.

<sup>92</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 224.

<sup>93</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 304.

<sup>94</sup> GUERRA, *op. cit.*, p. 117.

<sup>95</sup> GUERRA, Marcelo Lima. **Execução indireta**. São Paulo: RT, 1999, p. 20.

Por isso mesmo, apesar da afirmação beirar o truísmo, a tutela executiva não pode deixar de ser prestada através de atividade jurisdicional, pois a interferência que ela provoca, na esfera jurídica do devedor, em razão de seu caráter coativo, faz incidir a garantia fundamental do devido processo legal (CF, art. 5º, inc. LIV), a exigir que essa atividade se realize através de um processo jurisdicional<sup>96</sup>.

Nesse diapasão, a cobrança do crédito fiscal incorporado documentalmente na certidão de dívida ativa é feita judicialmente, por meio do processo de execução fiscal, procedimento especial de cobrança dos créditos inadimplidos das Fazendas Públicas disciplinado na Lei nº 6.830/80.

### ***2.2.2 O processo executivo fiscal***

A cobrança judicial dos débitos inscritos em Dívida Ativa se dá por meio de procedimento específico denominado execução fiscal, que se encontra descrito na Lei nº 6.830/80. É essencialmente por esse instrumento que a Fazenda Pública tenta resgatar o crédito fiscal inadimplido.

Trata-se de um procedimento que foi concebido sob o foco da celeridade o qual, na época de sua concepção, tinha traços bastante avançados em comparação com a execução civil então vigente<sup>97</sup>. Leon Fredja Szklarowsky, relator do projeto que veio a se tornar a Lei de Execuções Fiscais lembra que, na ocasião, foi recebido como um procedimento pioneiro na simplificação do processo formalístico, burocrático e cartorário cujo objetivo era, acima de tudo, dar maior celeridade à prestação jurisdicional<sup>98</sup>.

Como toda tutela de natureza executiva, é voltado para a satisfação do interesse do credor e, na lição de Marcelo Lima Guerra, “consiste em proporcionar ao titular de um direito consagrado em um título executivo um resultado prático igual ou equivalente ao que ele obteria se o titular da respectiva obrigação a cumprisse espontaneamente”<sup>99</sup>.

A existência de uma ação especial com procedimento executivo específico para cobrança do crédito fiscal é voltada para a proteção desse direito material, da realização do interesse público consistente em gerir o Estado dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades institucionais. Sobre esse aspecto, Carlos Ari Sundfeld esclarece que:

<sup>96</sup> GUERRA, Marcelo Lima. **Execução indireta**. São Paulo: RT, 1999, p. 20.

<sup>97</sup> PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 27-29.

<sup>98</sup> SZKALAROWSKY, Leon Fredja. Os Procuradores da Fazenda Nacional. A Advocacia Pública. A lei de execução fiscal – 30 anos. In: SANTOS, Herta Rani Teles; OLIVEIRA DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de; LACERDA, Sara de França (coord.). **Execução Fiscal: um tema sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex, 2011, p. 29-76.

<sup>99</sup> GUERRA, Marcelo Lima. **Execução Forçada: controle de admissibilidade**. 2.ed. São Paulo: RT, 1998, p. 16.

[...] existem as ações especiais, construídas para a realização de interesses públicos específicos como no caso das execuções fiscais, p. ex. A Administração não tem o poder de, por conta de atos auto-executórios, penetrar no patrimônio do particular para receber o crédito tributário. É indispensável um processo de execução, que será o veículo por meio do qual o Judiciário irá – juntamente com a Administração Pública, que constitui o crédito tributário e provoca a jurisdição – agir para a implementação de um fundamental interesse público, que é o de manter o funcionamento da máquina arrecadatória do Estado e realizar o crédito tributário não pago<sup>100</sup>.

Importante deixar claro que a concepção, pelo sistema, do procedimento específico da execução fiscal não constitui desequilíbrio das relações ou ofensa a isonomia que deve reger as relações entre Fazenda Pública e contribuinte.

Segundo Nelson Luiz Pinto:

Excepcionalmente, no processo de execução, notadamente no de execução fiscal, se estabelece um certo desequilíbrio entre as partes. Mas isto não significa que o princípio da paridade de tratamento não esteja sendo aplicado. Aliás, pelo contrário. Assim fica a exequente razoavelmente favorecida por força de textos legais que, expressa e explicitamente, criam esta situação. E assim haveria de sê-lo, pois as exceções devem, em princípio, ser previstas de forma expressa e as normas que as estabelecem, por seu turno, devem ser interpretadas restritivamente. [...] Mas estes privilégios não são sintomas de uma ruptura com o sistema da paridade de tratamento; ao contrário, são uma forma de se reencontrar um equilíbrio<sup>101</sup>.

De fato, trata-se aqui de influência direta do direito material sobre a legislação processual. Assim, o legislador acreditou ser indispensável disponibilizar instrumento processual expedito para garantir a eficácia do direito material de resgate dos recursos financeiros necessários ao desempenho dos fins do Estado, principalmente a implementação dos direitos fundamentais constitucionalmente protegidos.

Consoante a doutrina processual, essa influência do direito material público na relação processual, deu origem ao que Cassio Scarpinella Bueno denominou direito processual público, ou seja, “o processo que busca a resolução de conflitos originários do direito material público”<sup>102</sup>.

E acrescenta:

<sup>100</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. O direito processual e o direito administrativo. In: \_\_\_\_; BUENO, Cassio Scarpinella (coord.). **Direito processual público: a fazenda pública em juízo**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 15-30.

<sup>101</sup> PINTO, Nelson Luiz. Execução fiscal e princípio da paridade de tratamento das partes. **Revista de Processo**, São Paulo, ano 13, n. 53, p. 210-213, out./dez. 1988.

<sup>102</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. A emergência do direito processual público. In: SUNDFELD, Carlos Ari; BUENO, Cassio Scarpinella (coord.). **Direito processual público: a fazenda pública em juízo**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 31-44.



A instrumentalidade do direito processual público é realizadora não só dos escopos da jurisdição em si mesma considerada, mas – mercê de seu conteúdo – do próprio Estado de Direito na medida em que é responsável pela realização dos valores queridos pelo ordenamento jurídico constitucional na esfera jurídica da Administração Pública<sup>103</sup>.

O processo de execução fiscal, portanto, é, por suas peculiaridades, espécie de instrumento de direito processual público, e os fins para os quais é vocacionado, explicam, justificam e legitimam suas peculiaridades.

### ***2.2.3 Por que tanta execução fiscal?***

Conquanto desempenhe a importante missão de disciplinar o resgate dos créditos fiscais inadimplidos em todas as esferas da federação, o processo de execução fiscal mereceu pouca ou quase nenhuma preocupação da doutrina, não despertando maior interesse de pesquisas no campo acadêmico até um passado recente.

Em contrapartida, no cotidiano forense, o processo de execução tornou-se, senão a principal, mas uma das questões mais controversas entre os operadores do direito que lidam com a matéria em todo o Brasil. Tudo isso em função do crescente estoque de execuções fiscais a inflar ao mesmo tempo, as prateleiras e estatísticas do Poder Judiciário, e os números das Dívidas Ativas das Fazendas Públicas.

Isso porque, a aparente simplicidade do procedimento não significou eficiência no resgate judicial dos créditos fiscais inadimplidos. Pelo contrário, os números adiante retratados, relativos às taxas de congestionamento judicial e volume crescente de estoques de créditos não recuperados, dão conta da existência de problemas tanto no âmbito do Judiciário, como das Fazendas Públicas.

Há uma quantidade excessiva de execuções fiscais em curso. Segundo números do CNJ, em 2010, elas representam 45% dos processos pendentes na 1ª instância na Justiça Estadual e 34,5% na Justiça Federal<sup>104</sup>. Portanto, praticamente metade dos processos em tramitação.

---

<sup>103</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. A emergência do direito processual público. In: SUNDFELD, Carlos Ari; BUENO, Cassio Scarpinella (coord.). **Direito processual público: a fazenda pública em juízo**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 31-44.

<sup>104</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2010**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ), 2011. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel\\_justica\\_numeros\\_2010.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel_justica_numeros_2010.pdf)>. Acesso em: 5 mar. 2012.

Estudiosos do tema destacam que o numeroso quantitativo de execuções fiscais pode apontar para existência de problemas no sistema de cobrança de créditos fiscais hoje adotado no Brasil, que deveria ser, senão repensado, completamente reformulado<sup>105</sup>.

Marcelo Guerra Martins<sup>106</sup> aponta três circunstâncias que explicariam o elevado quantitativo de execuções fiscais em curso: carga fiscal próxima da insuportabilidade, ineficácia do sistema de sanção pelo descumprimento da obrigação tributária ou o recrudescimento das medidas de fiscalização.

O autor aponta ainda que uma carga tributária considerada opressiva a ponto de comprometer a atuação dos agentes econômicos e a livre disponibilidade de seu patrimônio, pode gerar na população reações de revolta ou desespero que levariam a adoção de práticas de evasão fiscal, mesmo sob os riscos da execução forçada. Quanto a esse fator, arrisca-se acrescentar o desenho do sistema tributário, pois eventual desequilíbrio ou preferência por tributos indiretos por significar sobrecarga em alguns contribuintes<sup>107</sup>.

Destaca ainda que a ineficiência do sistema de cobrança, por ausência ou mau-funcionamento da fiscalização ou lentidão dos procedimentos judiciais, que traduza uma impossibilidade de o Estado punir os contribuintes inadimplentes, gera a crença na impunidade, estimulando práticas de evasão fiscal<sup>108</sup>.

A quantidade excessiva de execuções fiscais também poderia ser reflexo do incremento das medidas de fiscalização.

Embora, aparentemente, as duas últimas circunstâncias apontadas sejam contraditórias, acredita-se que é possível sua convivência no sistema. Isso porque o endurecimento da fiscalização e consequente aumento das autuações, não é garantia de aplicação das sanções ao inadimplente, principalmente depois que já houve tempo suficiente para o esvaziamento patrimonial.

Acredita-se que todos os fatores apontados, conjuntamente contribuam para o elevado quantitativo de execuções fiscais em curso. Entretanto, com apoio na doutrina de Klaus Tipke<sup>109</sup>, arrisca-se acrescentar a essa equação uma outra circunstância nociva: a legislação tributária.

---

<sup>105</sup> ADAMS, Luiz Inácio Lucena. Os dados do Conselho Nacional de Justiça – CNJ e a influência da execução fiscal nas taxas de congestionamento do Poder Judiciário. In: TELES SANTOS, Herta Rani; OLIVEIRA DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de; LACERDA, Sara de França (Coord.). **Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex, 2011, p. 315-324.

<sup>106</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 237-238.

<sup>107</sup> *Ibid.*, p. 237.

<sup>108</sup> *Ibid.*, p. 237.

<sup>109</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 123.

A profusa e inconstante legislação tributária brasileira dificulta o desenvolvimento de uma consciência tributária. Isso porque gera na população a sensação de não passarem de medidas de cunho exclusivamente arrecadatório. Leis complexas, em incessante profusão, constantes benefícios fiscais a apenas alguns setores econômicos, estimulam o sentimento de desigualdade fiscal<sup>110</sup> e dificultam o desenvolvimento de uma moral tributária, assim entendida como sinônimo de ética tributária que Klaus Tipke conceitua como “a teoria que estuda a moralidade das atuações em matéria tributária desenvolvidas pelos poderes públicos – legislativo, executivo e judiciário – e pelo cidadão-contribuinte<sup>111</sup>.”

Em outros termos, uma atuação fora dos padrões de moralidade, impede a adesão da sociedade à legislação e a formação de uma consciência geral de que os tributos são necessários para que o Estado forneça serviços públicos imprescindíveis ao indivíduo, os quais ele não poderia obter sozinho<sup>112</sup>.

Acredita-se serem estes fatores importantes na tentativa de uma explicação para o enorme volume de execuções fiscais que congestionam o Judiciário e inflam os estoques de dívidas ativas das Fazendas Públicas.

Diante desse quadro delicado, vários foram, ao longo dos últimos anos, os estudos e pesquisas acerca do tema execução fiscal. Nada mais constituem que tentativas de entender o tamanho do problema e explicar o porquê da crescente resistência dos contribuintes em pagar seus tributos, seja na via administrativa, seja com a intervenção do poder Judiciário. Essas reflexões tocam inclusive na aparente perda da legitimidade da tributação.

É justamente nesse contexto que se passa a analisar a situação atual da cobrança do crédito fiscal na justiça brasileira, como tentativa de entender as causas e consequências da inefetividade da tutela jurisdicional executiva na esfera do Poder Público.

---

<sup>110</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 122.

<sup>111</sup> No original: “la ética tributaria es la teoria que estudia la moralidade de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos – legislativo, ejecutivo e judicial – y por el ciudadano contribuyente.” *Ibid.*, p. 21.

<sup>112</sup> *Ibid.*, p. 123.

### 3 ESTÁGIO ATUAL DA COBRANÇA DO CRÉDITO FISCAL NA JUSTIÇA BRASILEIRA

Conforme retratado no capítulo anterior, a crescente e sistemática resistência que muitos contribuintes têm oposto ao compromisso de fornecer os meios financeiros necessários a manutenção da complexa e cara estrutura estatal é a principal problemática a ser enfrentada atualmente pelos poderes públicos. Essa atitude de oposição dos contribuintes fica muito clara quando se observam, por exemplo, os números relativos ao crescente volume de Dívida Ativa da União.

Consta dos dados estatísticos divulgados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, no ano de 2011, o estoque de débitos chegou a R\$ 998.762.268.281,57, estando bem próximo de alcançar o primeiro trilhão. A recuperação desses valores, por sua vez, nunca ultrapassa 2% desse estoque<sup>113</sup>. Como se demonstrará, situação semelhante ocorre no âmbito dos estados e municípios.

O elevado estoque de dívida, aliado a outros elementos que serão analisados no decorrer desse capítulo, o que inclui pesquisas de abrangência nacional sobre o resgate desses créditos, indiciam que há algo de muito errado na relação Fisco-Contribuinte.

A insatisfação dos contribuintes, segundo a doutrina, se radica em questões como a sensação de que o dinheiro pago em tributos não representa um retorno em prestações sociais suficientes por parte do Estado. O sistema de tributação seria injusto ou descomprometido com valores como a redução de desigualdades e distribuição de renda. Por fim, há restrições até mesmo quanto à aplicação dos recursos arrecadados, considerada, por alguns, moralmente duvidosa<sup>114</sup>.

Dessa forma, o resgate de grande parte dos recursos que deveriam ser pagos voluntariamente pelo contribuinte, passa a depender da interveniência do Estado-Jurisdição, via execução forçada<sup>115</sup>. O resultado é, além da indisponibilidade dos recursos não pagos, maiores gastos para manter toda a estrutura de cobrança judicial que não tem se mostrado eficiente<sup>116</sup>. Ainda no âmbito do Poder Judiciário, como consequência do desgaste das

---

<sup>113</sup> PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Balanco Geral da União 2011**. Disponível em: <<http://www.pgfn.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>>. Acesso em: 5 mar. 2012.

<sup>114</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 40-42.

<sup>115</sup> *Ibid.*, p. 38.

<sup>116</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1 fev. 2012.

relações Fisco-contribuinte, há uma elevada taxa de congestionamento<sup>117</sup> do serviço judicial, para a qual opera, decisivamente, o volume de execuções fiscais que cresce ano a ano<sup>118</sup>. Essa situação só contribui para agravar o quadro geral de baixa efetividade do Poder Judiciário<sup>119</sup>.

É exatamente sobre a situação atual da cobrança via execução fiscal no âmbito do Judiciário que se irá debruçar nesse ponto. A tentativa é de traçar o perfil desse sistema de cobrança, identificando suas causas e consequências, por meio de elementos colhidos em pesquisas realizadas por diversas instituições especializadas e dados estatísticos do Poder Judiciário e Fazendas Públicas.

### 3.1 Entraves à cobrança do crédito fiscal

A investigação avança agora para identificação das dificuldades enfrentadas principalmente na via judicial, mas, *an passant*, também na via Administrativa, quando o assunto é o resgate do crédito fiscal inadimplido.

Nesse ponto, a abordagem se espraia pelos diversos, e muitas vezes tortuosos, caminhos trilhados pelo Estado na tentativa de que os créditos oriundos da tributação ingressem efetivamente no tesouro público.

Há uma crescente demanda pela efetividade da cobrança judicial do crédito tributário inadimplido. Isso porque o estoque da Dívida Ativa da União e dos Estados tem alcançado valores crescentes e expressivos nos últimos anos. Exemplificativamente, com base em dados colhidos no Balanço Geral da União<sup>120</sup>, a Tabela 1 apresenta o comparativo entre o estoque de Dívida Ativa e a arrecadação da União no período de 2008 a 2011:

<sup>117</sup> O Conselho Nacional de Justiça em sua publicação anual *Justiça em Números* se refere a “taxa de congestionamento” que pretende medir a presteza da Justiça em face da demanda de processos. Leva em conta o total de novas demandas, os casos baixados e o estoque pendente ao final do período. Resolução CNJ nº 76/2009, art. 14. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/atos-administrativos/atos-da-presidencia/323-resolucoes/12191-resolucao-no-76-de-12-de-maio-de-2009>>. Acesso em: 5 mar. 2012.

<sup>118</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2010**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ), 2011. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/re\\_l\\_justica\\_numeros\\_2010.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/re_l_justica_numeros_2010.pdf)>. Acesso em: 5 mar. 2012.

<sup>119</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1 fev. 2012.

<sup>120</sup> PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Balanço Geral da União 2008 e 2011**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>>. Acesso em: 23 fev. 2012.

**Tabela 1 - Arrecadação x Estoque Dívida Ativa da União Brasil – 2008/2011**

	<b>Estoque</b>	<b>Arrecadação</b>
<b>2008</b>	565.592.023.107,58	13.323.726.269,50
<b>2009</b>	632.962.186.670,07	16.300.054.909,32
<b>2010</b>	880.596.409.092,72	5.429.420.504,74
<b>2011</b>	998.762.268.281,57	13.636.907.233,73

Fonte: Elaboração própria<sup>121</sup>.

Como se vê, o estoque das Dívidas Ativas é crescente. Em relação a União ele praticamente dobrou nos últimos quatro anos. Os dados são preocupantes, porque na grande maioria das vezes, essa cobrança deságua no Judiciário na forma de execuções fiscais.

Segundo dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), em publicação anual dos números do Poder Judiciário, só no ano de 2010, foram ajuizadas 2.827.870<sup>122</sup> novas execuções fiscais na justiça estadual e 275.232<sup>123</sup> na justiça federal. Fazendo um rápido cálculo, constata-se que só as execuções fiscais representaram 20,38% dos casos novos no Judiciário de primeiro grau em 2010<sup>124</sup>.

Os números apresentados são representativos do volume de execuções fiscais que incrementam as estatísticas do Judiciário e também demonstram o quanto as Administrações Públicas dependem da prestação jurisdicional para o resgate desses créditos.

Nesse quadro, o Poder Judiciário tem apresentado altos índices nos estoques de execuções fiscais. Ainda segundo dados apresentados no último levantamento do CNJ sobre as taxas de congestionamento nas justiças do país<sup>125</sup>, 91% do total dos processos de execução fiscal em andamento na Justiça Federal foram iniciados nos anos anteriores. Na justiça estadual esse percentual foi de 92%, conforme a Tabela 2:

<sup>121</sup> Os dados colhidos nas fontes de pesquisa foram convertidos em tabelas e gráficos pela autora. Portanto, a menção a elaboração própria no decorrer do trabalho deve considerar essa circunstância.

<sup>122</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ) 2010, p.59. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-de-a-a-z/eficiencia-modernizacao-e-transparencia/pj-justica-em-numeros/relatorios>>. Acesso em: 23 fev. 2012

<sup>123</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ) 2010, p.162. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-de-a-a-z/eficiencia-modernizacao-e-transparencia/pj-justica-em-numeros/relatorios>>. Acesso em: 23 fev. 2012

<sup>124</sup> O total de processos novos no primeiro grau em 2010 foi de 15.222.592.

<sup>125</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ) 2010. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-de-a-a-z/eficiencia-modernizacao-e-transparencia/pj-justica-em-numeros/relatorios>>. Acesso em: 23 fev. 2012.

Tabela 2 – Estoque de Execuções Fiscais nas Justiças Federal e Estadual do Brasil 2010

Justiça	Casos novos		Casos pendentes		Total em tramitação	Processos Baixados	Taxa de Congestionamento
	Total	% em tramitação	Total	% em tramitação			
<b>Justiça Estadual</b>	2.827.870	12%	20.854.973	88%	23.682.843	1.991.151	92%
<b>Justiça Federal</b>	275.232	9%	2.946.612	91%	3.221.844	271.428	91,6%

Fonte: Elaboração própria.

A consequência imediata da expressiva quantidade de processos pendentes é a manutenção de um estoque de Dívida Ativa cada vez mais alto. Tal circunstância repercute negativamente em toda a sociedade, na forma de ineficiência da máquina judicial, elevação de custos da prestação jurisdicional, aumento da carga tributária, ineficácia da atuação dos órgãos de cobrança judicial desses créditos, além da crença geral de que não vale a pena ser um contribuinte cumpridor de suas obrigações fiscais porque o braço da Administração é curto demais para alcançar os devedores<sup>126</sup>.

A questão que se coloca então é como se chegou a esse estágio tão grave e que tem causado grande preocupação a gestores públicos, órgãos de representação judicial dos entes da federação, representantes dos poderes legislativo e judiciário e a sociedade em geral. Trata-se de uma demanda social de ampla abrangência<sup>127</sup>.

No enfrentamento do problema o ponto de partida será identificar as circunstâncias que levaram ao estágio atual. Há fatores das mais diversas ordens, inclusive sócio-culturais que tentam explicar o problema. Na verdade, existe uma sensação geral de insatisfação na sociedade, o sentimento de que os encargos financeiros a ela impostos pelo Estado, na forma de tributação, seriam excessivos<sup>128</sup>.

Pelos números apresentados, a insatisfação crescente chegou ao ponto de uma verdadeira ruptura, parecendo ser hoje diametralmente opostos os interesses do Estado e da Sociedade quando o assunto é a carga tributária ideal. E daí surgem manobras de evasão

<sup>126</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 239; GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 40-44.

<sup>127</sup> BRASIL, Ministério da Justiça. **I Pacto Republicano**. Brasília: Ministério da Justiça, 2004. Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/data/Pages/MJ8E452D90ITEMID87257F2711D34EE1930A4DC33A8DF216PTBRNN.htm>>. Acesso em: 21 ago.2011.

<sup>128</sup> ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida: menos imposto, mais consumo**. Rio de Janeiro: Record, 2010, p. 41.

fiscal<sup>129</sup> e um entendimento compartilhado por significativa parte da população de que não deve pagar os tributos devidos<sup>130</sup>.

Não obstante a importância do tema, as possibilidades e limites objetivos do estudo proposto não comportam a investigação das questões sociológicas (ou culturais) envolvidas. Na verdade, a identificação dos fatores problemáticos é voltada para a própria estrutura Estatal e, como tal, das instituições públicas envolvidas na cobrança do crédito fiscal. O objetivo é avaliar o problema por meio da análise dos eventuais entraves ao resgate do crédito fiscal, tanto em sede administrativa como em sede judicial.

Assim, o que se propõe é investigar os fatores que levaram (e levam) a inefetividade da prestação jurisdicional na cobrança do crédito fiscal. A análise, portanto, ainda envolve uma breve incursão sobre questões atinentes a fase de cobrança administrativa desses créditos. A intenção é perquirir, se também ali, há algum fator capaz de representar, individualmente, ou em concurso com as circunstâncias judiciais, entrave na recuperação do crédito público.

Trata-se na verdade de avaliar os elementos que levam a ineficiência do sistema de cobrança do crédito fiscal como um todo. Traçar esse diagnóstico servirá de ponto de partida para superação dos obstáculos identificados, tornando possível uma análise cientificamente segura das propostas de mudança existentes ou, na melhor das hipóteses, a formulação de outras soluções viáveis para o problema.

A abordagem será iniciada pela identificação dos problemas existentes na cobrança em fase judicial, no âmbito da Justiça Federal e das Varas da Fazenda Pública da Comarca de Fortaleza.

Para análise dos entraves na esfera federal, a principal ferramenta de pesquisa utilizada foi o relatório final do estudo realizado pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) sobre o custo unitário do processo de execução na justiça federal brasileira realizado nos anos de 2010/2011<sup>131</sup>. O relatório final faz uma ampla e interessante análise da

---

<sup>129</sup> Segundo Vittorio Cassone, trazendo lições de Diva Malerbi e Gomes de Sousa, a evasão fiscal é o descumprimento ilícito da obrigação já validamente surgida com o fato gerador. Trata-se de via jurídica ilícita que pretende ser menos onerosa e pode ocorrer: de maneira disfarçada, quando, sob aparente legitimidade, há simulação ou ocultação do fato imponible; ou direta, na hipótese de fraude ou ocultação pura e simples do fato imponible ocorrido. CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 337-338.

<sup>130</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 37.

<sup>131</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1 fev. 2012.



questão dos custos, passando, como não poderia deixar de ser, pela identificação de muitos dos entraves na cobrança do crédito fiscal.

Contudo, pareceu necessário ainda traçar um paralelo com a situação que essa mesma cobrança vive na justiça estadual. Isso porque, segundo os dados apresentados *supra*, as taxas de congestionamento relativas aos processos de execução são praticamente semelhantes em ambas as justiças.

Acrescente-se que não é possível uma análise tão ampla que retrate, efetivamente, e com grau o mínimo de segurança, a situação das execuções fiscais na justiça estadual em todo o país. Não há espaço nessa pesquisa, nem dados suficientes e disponíveis para tanto.

Trazer os dados relativos às varas da Fazenda Pública de Fortaleza, num universo que corresponde às dimensões continentais da Justiça Estadual brasileira, significou, na verdade, apenas um ensaio. Para melhor dizer, na busca de elementos que possibilitassem chegar a algo próximo de um paralelo, como forma de identificar possíveis semelhanças nos problemas encontrados.

Não será possível dizer, com precisão científica necessária, que a situação encontrada nessas varas de Fortaleza e nos respectivos órgãos de cobrança, se repete nas milhares de comarcas do país. Contudo, busca-se algo como um vislumbre, uma amostra, mesmo que reduzida, de uma difícil realidade que, aparentemente, é compartilhada em toda Federação.

### 3.2 Entraves no âmbito judicial

O Judiciário brasileiro se encontra envolto em uma crise institucional<sup>132</sup> de graves consequências para todos aqueles que dependem da prestação jurisdicional. Trata-se de uma constatação, e um consenso, a que chegaram as instituições e toda a sociedade. Os problemas consistem, basicamente, na falta de agilidade, grandes estoques de processos, crescentes custos e baixo índice de julgamentos<sup>133</sup>.

Foi nesse contexto que, no ano de 2004, as instituições da República Federativa do Brasil se reuniram pela primeira vez em volta do chamado “I Pacto Republicano de Estado

<sup>132</sup> SILVEIRA, Fabiana Rodrigues. **A morosidade no Poder Judiciário e seus reflexos econômicos**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007, p. 34.

<sup>133</sup> PINHEIRO, Armando Castelar. Magistrados, Judiciário e Economia no Brasil. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (org.). **Direito & Economia**: análise econômica do direito e das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p.244-283; CAMPOS, André Gambier. Sistemas de Justiça no Brasil: problemas de equidade e efetividade. In: BRASIL. Ministério Extraordinário de Assuntos Estratégicos. IPEA. **Texto para discussão**, Brasília, DF, n. 1328, p. 1-63, fev. 2008. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td\\_1328.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1328.pdf)>. Acesso em: 29 jul. 2011.

por um sistema de justiça mais célere, ágil e efetivo”<sup>134</sup>. Trata-se de um acordo firmado pelos representantes dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário da União, consistente em diversas ações voltadas a promover celeridade, acesso e efetividade à prestação jurisdicional. Algo como o reconhecimento da insustentabilidade da situação e, ao mesmo tempo, uma postura de enfrentamento dos problemas detectados.

Uma das primeiras medidas adotadas foi a criação da Secretaria de Reforma do Judiciário, órgão vinculado ao Ministério da Justiça, cuja função primordial seria o aprimoramento do sistema de justiça brasileiro.

Esse órgão, desde então, tem apoiado estudos e pesquisas para tentar diagnosticar os problemas que levavam a morosidade e inefetividade da prestação jurisdicional, ponto de partida para traçar estratégias de enfrentamento.

Problemas foram identificados e muitas foram as tentativas de correção, principalmente na forma de alterações na legislação processual<sup>135</sup> (principalmente o sistema recursal), expansão de iniciativas como os Juizados Especiais implantados no âmbito federal<sup>136</sup> e mais recentemente, a criação dos Juizados da Fazenda Pública<sup>137</sup>, estabelecimento de metas<sup>138</sup> de produtividade nacional que reduzissem os estoques de processos, iniciativas de informatização do Judiciário e virtualização de processos<sup>139</sup>.

Quanto às execuções fiscais constava do pacto item específico, assim delineado:

#### **5. Execução Fiscal**

Enquanto parcela da população e a própria economia sentem os efeitos de elevada carga fiscal, mais de R\$ 400 bilhões de reais são objeto de cobrança judicial, em ações propostas pelo Erário contra sonegadores e inadimplentes. O problema é complexo e exige soluções progressivas. Contudo, sem dúvida é possível melhorar os índices de arrecadação por essa via, hoje girando em torno de dois por cento ao ano. Os signatários irão determinar aos órgãos competentes a viabilização de soluções, inclusive com a revisão, ainda em 2005, da Lei no 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), com base na proposta já formalizada pelo Conselho da Justiça Federal<sup>140</sup>.

<sup>134</sup> BRASIL, Ministério da Justiça. **I Pacto Republicano**. Brasília: Ministério da Justiça, 2004. Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/data/Pages/MJ8E452D90ITEMID87257F2711D34EE1930A4DC33A8DF216PTBRNN.htm>>. Acesso em: 21 ago.2011.

<sup>135</sup> Reformas na legislação processual: ano de 1994 - Leis 8950, 8951, 8952 e 8.953, todas de 13/12/1994 e 9.139/95; ano de 1998-2002 - Lei nº 9.756/98, 10.352/01, Lei 10.358/01, 10.444/2002; ano de 2005-2006: Lei nº 11.232/2005, 11.277, 11.187, 11.280/2006, 11.276/2006.

<sup>136</sup> Lei nº 10.259/2001.

<sup>137</sup> Lei nº 12.153/2009.

<sup>138</sup> Política de metas do Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

<sup>139</sup> Lei nº 11.419/2003.

<sup>140</sup> BRASIL, Ministério da Justiça. **I Pacto Republicano**. Brasília: Ministério da Justiça, 2004. Disponível em <<http://portal.mj.gov.br/services/DocumentManagement/FileDownload.EZTSvc.asp?DocumentID=%7B9C8AC4A4%2DA2C8%2D420E%2DA1A6%2D1658726DFAAD%7D&ServiceInstUID=%7B6DD559AB%2DBBF6%2D48D7%2D8DEB%2D8B3AD19895E6%7D>>. Acesso em 22 jul.2012.

Contudo, os problemas persistem. E quanto ao processo de execução fiscal para cobrança da Dívida Ativa da União, Estados e Municípios restaram agravados, tornando-o fator de emperramento do sistema judicial.

### ***3.2.1 Justiça Federal. A pesquisa do IPEA/CNJ sobre o custo unitário do processo de execução fiscal da União.***

A análise dos entraves na cobrança judicial do crédito fiscal no âmbito da justiça federal tem como base o diagnóstico traçado pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicada (IPEA) em estudo sobre os custos do processo de execução.

A pesquisa denominada “Custo unitário do processo de execução fiscal da União” foi concretizada por meio de um acordo de cooperação técnica celebrado entre o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e o Conselho Nacional de Justiça (CNJ). O objetivo principal era tentar desenvolver uma metodologia específica para o cálculo dos custos da prestação jurisdicional. Algo que fornecesse substrato para reformas gerencial e processual já em andamento no âmbito do Poder Judiciário<sup>141</sup>.

O levantamento teve como universo de pesquisa todos os processos de execução fiscal da União com baixa na Justiça Federal de primeiro grau no ano de 2009, o que correspondeu a 176.122<sup>142</sup> autos findos. A estimativa envolveu consultas diretas, via pesquisa de campo, a uma amostra calculada em 1.510<sup>143</sup> processos, com intervalo de confiança de 98%. No total, a União aparece como autora em 59, 2% das execuções em trâmite na Justiça Federal.

O fato de o estudo ter recaído sobre o processo de execução fiscal no âmbito federal torna-o extremamente valioso quando se propõe um estudo analítico sobre os entraves à cobrança do crédito fiscal nessa esfera.

Com efeito, no relatório apresentado, o IPEA faz uma análise ampla e pormenorizada da realidade enfrentada na tramitação do processo de execução fiscal no âmbito da justiça federal de todo o Brasil. Sem tirar o foco do cálculo dos custos, foram apontados e analisados os grandes entraves da cobrança judicial desses créditos.

---

<sup>141</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1 fev. 2012.

<sup>142</sup> Excetuada a Seção Judiciária de Mato Grosso do Sul que não prestou informações para a amostra.

<sup>143</sup> A pesquisa de campo foi realizada com a participação de 12 equipes espalhadas por todo o Brasil divididas entre as cinco regiões da Justiça Federal para visitas em 181 varas federais em 124 cidades brasileiras.

O principal deles, sem dúvida, é a falta de agilidade. A morosidade representa, a um só tempo, fator determinante para o insucesso das cobranças judiciais, como também elemento de incremento nos custos do Judiciário.

Foi identificada ainda a difícil relação travada entre as instituições envolvidas no processo de execução, o reflexo das normas processuais e os altos custos envolvidos na manutenção da cobrança.

Considerando que, como alerta o IPEA no relatório final produzido, o diagnóstico se restringe a detectar os problemas apenas no âmbito do Judiciário, ousa-se acrescentar pelo menos mais dois fatores que se entende determinantes para o reduzido grau de sucesso das execuções ajuizadas no âmbito federal: a atuação das representações judiciais responsáveis pela cobrança e o alto estoque de processos hoje existente.

Portanto, traz-se basicamente seis fatores cuja análise, em grande parte, foi realizada ao longo do relatório produzido na pesquisa do Instituto. As conclusões serão pormenorizadas aqui, como elementos do diagnóstico de entraves a cobrança do crédito fiscal no âmbito federal.

Calha esclarecer ainda que, embora o estudo realizado pelo IPEA envolva também dados relativos aos processos de execução fiscal também dos Conselhos Profissionais, estes não serão objeto de análise e consideração pelo fato de o objeto da pesquisa envolver apenas o resgate do crédito fiscal. Assim, em algumas ocasiões, será necessário considerar essa circunstância quando se refletir sobre os resultados apresentados, de forma a retratar fidedignamente a situação específica das cobranças da União.

#### a) Morosidade

A falta de agilidade na prestação jurisdicional é, como mencionado, o principal e maior problema a ser enfrentado no aprimoramento do Poder Judiciário com foco na efetividade. Tratar de morosidade significa tratar dos fatores deletérios que o tempo excessivo na tramitação dos feitos tem sobre o resultado prático a ser alcançado em um processo.

A situação agrava-se quando se acrescenta à relação, o Estado, como autor, e a relevância do direito material que subjaz a essa espécie processual. A cobrança dos créditos fiscais da União ocorre, em sua maior parte, por meio do processo de execução fiscal. Assim, eventual demora na obtenção de um resultado prático do processo vai significar a indisponibilidade dos recursos indispensáveis ao desempenho das funções institucionais para as quais o Estado foi concebido.

Não obstante, cresce, ano a ano, o estoque de processos de execução fiscal nas estatísticas da Justiça Federal. Elas já respondem por uma taxa de congestionamento de mais de 90%, ou seja, das 275.232 novas execuções ajuizadas em 2010, o Judiciário conseguiu dar vazão a apenas aproximadamente 9%<sup>144</sup>.

De fato, segundo as conclusões do IPEA, em se tratando de execução fiscal, a demora na tramitação é fator decisivo para o reduzido índice de resgate dos créditos cobrados. O tempo médio total de um processo de execução fiscal na justiça federal é de 2.989 (dois mil novecentos e oitenta e nove) dias de tramitação, ou seja, oito anos, dois meses e nove dias<sup>145</sup>. Nessa duração média, foi identificado o tempo operacional, ou seja, aquele efetivamente despendido por servidores e magistrados no desempenho de tarefas, calculado em 10 horas e 46 minutos<sup>146</sup>.

Consta do estudo que mesmo consideradas as perdas habituais de eficiência, o fato de não se tratar de um sistema de trabalho com tempo e cargas regulares e previsíveis (*just in time*), o congestionamento e outros elementos de ineficiência, ainda assim, se trata de uma diferença muito significativa. Essa constatação demonstra que há muito tempo morto<sup>147</sup> no curso da execução.

O primeiro e principal fator apontado como agregador de demora na prestação jurisdicional é a forma de organização e gestão administrativa das secretarias de varas da justiça federal de primeiro grau. Ele incrementa custos e é determinante no insucesso das execuções fiscais.

A organização e gestão administrativa diz respeito a forma e distribuição do trabalho na condução dos processos no ambiente das secretarias judiciárias. A problemática dos Cartórios Judiciais<sup>148</sup> e sua influência no custo e tempo de tramitação dos processos já tinha sido identificada em estudo realizado no ano de 2007, intitulado “Análise da gestão e

---

<sup>144</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2010**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ), 2011. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel\\_justica\\_numeros\\_2010.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel_justica_numeros_2010.pdf)>. Acesso em: 5 mar. 2012.

<sup>145</sup> Calculado com base no Processo de Execução Fiscal Médio (PEFM). Trata-se de uma abstração, um processo modelo construído com base nas informações sobre o processamento rotineiro das execuções fiscais nas varas federais.

<sup>146</sup> Por meio da utilização da técnica Delphi, empregada em entrevistas realizadas com juízes e servidores das varas pesquisadas foi possível identificar a média nacional da quantidade de tempo no cumprimento das tarefas típicas do processo de execução.

<sup>147</sup> Considerado pelo IPEA como o tempo durante o qual o processo fica parado aguardando a prática de atos e atividades.

<sup>148</sup> Cujo equivalente na Justiça Federal são as Secretarias Judiciárias.

funcionamento dos cartórios judiciais”<sup>149</sup> patrocinado pelo Ministério da Justiça via Secretaria de Reforma do Judiciário e executado pelo Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais (CEBEPEJ) e pela Fundação Getúlio Vargas (FGV)<sup>150</sup>.

Ainda naquela ocasião, as conclusões do estudo foram que os cartórios judiciais, embora não fossem considerados como atores do sistema de justiça, produziam grande impacto na morosidade dos processos. Esse quadro seria consequência da estrutura organizacional ultrapassada, falta de planejamento e rotinas complexas culturalmente disseminadas naqueles ambientes.

Na pesquisa relativa ao custo da execução fiscal, foram detectados nas Secretarias Judiciárias os mesmos problemas apontados naquele primeiro estudo do Ministério da Justiça. Foi identificado que a nenhuma das formas de divisão do trabalho hoje utilizada no âmbito das secretarias judiciárias na justiça federal de primeiro grau<sup>151</sup> mostrou maior grau de eficiência. Pelo contrário. O que ficou claro para os pesquisadores é que, não obstante a dedicação e esforço de servidores e magistrados no desempenho de suas funções, os padrões adotados tem interferido na rapidez e efetividade na condução dos processos e, por isso, demanda a adoção de novos métodos.

Ainda segundo a pesquisa, o modelo hoje adotado, de regra na forma de linha de produção fordista<sup>152</sup>, contribui para que o foco seja colocado no cumprimento de tarefas em detrimento do objetivo principal do processo que é a recuperação do crédito.

A conclusão dos pesquisadores é que a forma de organização das varas produz morosidade, acúmulo de processos e ineficiência e que ações pontuais, como metas produtivistas, ao invés de resolver, acabam por agravar o problema. Artificializam resultados, como a quantidade de processos baixados, sem implicar em alteração efetiva do quadro.

Outro fator de aumento no tempo de tramitação das execuções fiscais é a dificuldade na localização dos devedores. Foi identificado na pesquisa do IPEA que o maior gargalo no processo de execução é, sem dúvida, a localização do devedor. A fase mais

---

<sup>149</sup> BRASIL. Ministério da Justiça. Secretaria de Reforma do Judiciário. **Análise da Gestão e Funcionamento dos Cartórios Judiciais**. Brasília: Ideal, 2007. Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/reforma/data/Pages/MJ3D88EC27ITEMID836738EB1C7C42A7874590F191BDA37BPTBRIE.htm>>. Acesso em: 6 fev. 2012.

<sup>150</sup> A pesquisa foi realizada por meio de estudo de caso tomando como base quatro cartórios do estado de São Paulo. Contudo, segundo seus operadores, as conclusões poderiam ser estendidas a todos os cartórios judiciais do país, porque dotados de características semelhantes, função idêntica e observam a uma mesma legislação processual.

<sup>151</sup> A divisão do trabalho é feita pelo menos de três formas: por dígito, por rotina (como numa linha de montagem) ou por tema (assunto).

<sup>152</sup> Cujas gestão é eminentemente produtivista.

demorada é a de citação, que leva 1.315<sup>153</sup> dias e nem chega a ser perfectibilizada em 36,9% dos casos<sup>154</sup>. Trata-se de um período de quase cinco anos, excessivo, por qualquer ângulo que se veja a questão. A demora na realização do ato essencial para a formação da relação processual compromete o resultado das execuções fiscais, tornando praticamente inviável o sucesso no resgate do crédito.

Quanto a esse dado, importante esclarecer que durante a fase de citação não foi identificado o tempo que o processo fica com o credor, cuja média de envio para vista é a maior identificada, algo em torno de 4,88 vezes. Portanto, não se trata de uma demora imputável exclusivamente ao Poder Judiciário, mas que depende da agilidade da atuação dos órgãos de cobrança judicial, bem como da postura adotada pelos devedores. Por sua vez, a atuação das representações judiciais dos credores merecerá uma análise específica adiante, pois já se considera ter se tornado uma causa independente de ineficácia desses processos.

Quanto ao grau de influência dos devedores nessa demora, pode ser identificado em pelo menos três dados do relatório do IPEA: a demora na fase de citação, o reduzido percentual de penhoras realizadas e elevado grau de insucesso dos mecanismos de defesa.

Com efeito, ainda segundo dados da pesquisa, em 43,5% dos executivos fiscais o devedor não é sequer localizado<sup>155</sup> e se o é, isso demanda muito tempo, em média 1.315 dias e várias tentativas de citação. Isso porque a citação por Aviso de Recebimento (AR), a primeira que é realizada (art. 8º, inciso I, da Lei nº 6.830/80), é exitosa em apenas 26,6% dos casos.

Os números apontados demonstram que a primeira providência do devedor é se ocultar. Isso acontece de várias formas, principalmente com a não atualização dos dados cadastrais junto a Receita Federal do Brasil e que constituem praticamente o único meio utilizado pelas representações judiciais da União para localização dos executados.

Outra estratégia do devedor é a ocultação de bens penhoráveis. Os números apresentados na pesquisa apontam que em apenas 15% dos processos há penhora<sup>156</sup> e somente um terço destas decorre da apresentação voluntária de bens. A fase da penhora toma, em média, 540 dias absolutos<sup>157</sup>.

O acréscimo de tempo na tramitação das execuções fiscais é também, em grande parte, devido aos mecanismos de defesa hoje incorporados ao processo executivo. Tratar os

---

<sup>153</sup> Tempo absoluto. O tempo ponderado é ainda maior: 1.920 dias. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>.

Acesso em: 1 fev. 2012.

<sup>154</sup> *Ibid.*, p. 33.

<sup>155</sup> *Ibid.*, p. 33.

<sup>156</sup> *Ibid.*, p. 19.

<sup>157</sup> *Ibid.*, p. 34.

meios de defesa na execução fiscal como fator de demora não significa que se entenda deva ser ela vedada ou dificultada. O que chama atenção, na verdade, é o reduzido índice de sucesso nas defesas apresentadas.

Os dados colhidos na pesquisa do IPEA demonstram que somente em 4,4% dos processos é apresentada objeção de preexecutividade e em 6,4% embargos de devedor, os quais tem percentual de êxito bastante reduzido, 0,3% e 1,3% dos casos, respectivamente.

Contudo, nessa equação, o dado mais alarmante é que a apresentação e julgamento dessas defesas representam um acréscimo no tempo de tramitação de 574 dias, para objeção e 1.566 dias, para os embargos. No somatório, defesas e recursos implicam num aumento médio de 2.647 dias na tramitação.

Assim, considerando a ineficácia das defesas apresentadas, percebe-se que, de fato, tem implicado apenas em elemento agregador de tempo aos processos. Tais dados levam a crer que o interesse dos devedores nas defesas apresentadas não é, de fato, a resolução da lide.

Por fim é importante ressaltar: os fatores que levam ao quadro de morosidade são complexos por demandarem uma análise específica da atuação não só do Poder Judiciário, mas também dos demais atores da relação processual. Contudo, como a abordagem do trabalho tem por foco a prestação jurisdicional, somente ela será nesse momento, objeto das preocupações.

#### b) A atuação da representação judicial da União

A atuação judicial dos órgãos de representação da União também é um fator problemático a ser considerado na questão da efetividade da prestação jurisdicional nas execuções fiscais. Embora o IPEA tenha se proposto a analisar tão somente as dificuldades enfrentadas no âmbito do Judiciário, há números e observações na pesquisa que, combinados com outros dados, dão suporte a essa afirmação.

No caso da União, o IPEA trouxe a público, paralelamente a pesquisa sobre o custo unitário da execução, uma análise da atuação do órgão responsável pela administração da Dívida Ativa e recuperação desses créditos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Trata-se do Comunicado nº 127, intitulado “Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)”. A conclusão foi que o órgão responsável pelo acompanhamento de mais de 50% dos processos



em tramitação na Justiça Federal<sup>158</sup>, tem a menor probabilidade de êxito na recuperação de créditos. Somente 25% das execuções conduzidas pela PGFN terminam com pagamento, enquanto os demais órgãos que laboram na Justiça Federal alcançam o patamar de 33,9%.

O IPEA aponta dois problemas referentes à atuação da PGFN: a extrema dificuldade de localização do devedor e de bens passíveis de penhora.

O primeiro e principal gargalo, a localização do devedor, reflete na excessiva demora na citação nesses processos. Foi detectado que o tempo médio de demora para o encerramento da fase de citação nas execuções fiscais é 1.540<sup>159</sup> dias (absoluto). Nesta fase, a maior demora é da ordem de citação até a localização do executado, correspondente a 1.523 dias.

As frequências médias para as tentativas de citação são de 0,72 vezes pelo correio, 0,75 por oficial de justiça e 0,21 por edital<sup>160</sup> comprovam a demora. Ou seja, a julgar pela frequência desses atos, em um mesmo processo, é preciso recorrer a simplesmente todas as modalidades de citação. Conforme o estudo, em pelo menos 56,8% desses processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação e 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é sequer encontrado pelo sistema da justiça<sup>161</sup>.

Outro elemento importante nessa conta é que se consideradas as frequências médias de atos, a mais alta é a de vista ao exequente PGFN, correspondendo em média 5,72 vezes dentro de cada processo<sup>162</sup>.

Conjugados os dados disponíveis, é possível concluir que os elementos fornecidos pelo exequente em sua petição inicial, parecem não ser precisos o suficiente para a localização do devedor no menor tempo possível. O resultado é o constante envio de autos para o fornecimento de novos dados necessários ao prosseguimento da execução.

O outro fator relevante, a localização de bens, torna praticamente impossível o prosseguimento da execução. Já o reduzido índice de penhoras nas execuções fiscais da União (15,7% dos casos<sup>163</sup>), demonstra que a PGFN, rotineiramente, não consegue fornecer ao Judiciário elementos de identificação de bens penhoráveis dos devedores, o que limita

---

<sup>158</sup> De fato, segundo o estudo a União aparece como autora de 59,2% do total de execuções fiscais em trâmite na Justiça Federal.

<sup>159</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do IPEA**, n. 127, p. 1-16, 4 jan. 2012. Disponível em:

<[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>. Acesso em: 28 fev.2012.

<sup>160</sup> *Ibid.*, p. 10.

<sup>161</sup> *Ibid.*, p. 5.

<sup>162</sup> *Ibid.*, p. 10.

<sup>163</sup> *Ibid.*, p. 6.

qualquer esperança de resgate dos créditos fiscais. A consequência então são os constantes requerimentos de prazo para diligências que, no mais das vezes, são inexitosas.

Entretanto, o quadro de ineficiência da atuação da Procuradoria da Fazenda apontado nos números da pesquisa nada mais faz do que refletir problemas históricos do órgão. Segundo estudo realizado pelo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ)<sup>164</sup>, o órgão enfrenta sérios problemas estruturais, entre os quais se destacam: a ausência de um quadro de apoio treinado nas peculiaridades do trabalho de recuperação desses créditos; restrições orçamentárias que impedem o investimento em sistemas mais eficientes de diligências para localização de devedores e bens; inexistência de planejamento estratégico de atuação nessas cobranças e um crescente volume de trabalho que já alcança o patamar de 6.787 processos por procurador.

Tais deficiências estruturais afetam diretamente o grau de sucesso da atuação da PGFN nas execuções fiscais a seu cargo, e contribuem, como mencionado, para a ineficácia da cobrança nesses processos<sup>165</sup>.

A questão do volume de trabalho foi inclusive agravada<sup>166</sup>, com a unificação das Receitas Previdenciária e Federal<sup>167</sup>, que redundou, em 2007, na transferência de grande parte das execuções fiscais da Procuradoria-Geral Federal (PGF) sem que houvesse qualquer estudo prévio sobre o impacto que tal mudança implicaria na eficácia da atuação.

Contudo, a localização do devedor e bens penhoráveis é responsabilidade do exequente. Mesmo se tratando do poder público, não se há de exigir uma atuação parcial do juízo que assuma os ônus decorrentes da atuação deficiente do órgão de cobrança.

Ainda sobre a atuação da PGFN no resgate judicial desses créditos, o IPEA observou que nas execuções fiscais de grandes valores, há uma sensível diferença nos números de arrecadação. O instituto aponta que o Projeto Grandes Devedores<sup>168</sup>,

<sup>164</sup> SINDICATO DOS PROCURADORES DA FAZENDA. **Os números da PGFN 2011**. Brasília: Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional, 2011. Disponível em: <[http://www.sinprofaz.org.br/publicacao.php?id=110927181741-1a3209da4c42460ab1808cb468ad34f6&arquivo=/s/images/stories/pdfs/numeros\\_pgfn\\_2011.pdf&titpub=Os%20N%C3%BAmeros%20da%20PGFN%20-%202011&](http://www.sinprofaz.org.br/publicacao.php?id=110927181741-1a3209da4c42460ab1808cb468ad34f6&arquivo=/s/images/stories/pdfs/numeros_pgfn_2011.pdf&titpub=Os%20N%C3%BAmeros%20da%20PGFN%20-%202011&)>. Acesso em: 29 fev.2012.

<sup>165</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 44.

<sup>166</sup> GADELHA, Marco Antônio. Implementação da execução fiscal administrativa e reestruturação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: duas realidades indissociáveis. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. Estudos sobre o novo modelo de cobrança da Dívida Ativa**, Brasília, ano 12, n. 9, p. 69-77, 2010.

<sup>167</sup> BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm)>. Acesso em 22 jul.2012.

<sup>168</sup> PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Relatório preliminar de desempenho Programa Grandes Devedores 2008**. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), 2008.

desenvolvido no âmbito do órgão, reflete processualmente em uma maior eficiência dessas cobranças, cuja probabilidade de extinção por pagamento aumenta.

Isso porque, as execuções fiscais que envolvem grandes dívidas o órgão atua de maneira diferenciada. É designado, em cada unidade, um número determinado de procuradores responsáveis por certa quantidade de devedores. Realiza-se, em seguida, o planejamento e desenvolvimento de estratégias segundo prévia classificação qualitativa das possibilidades de resgate desses créditos.

Iniciativas como esta, acabam por demonstrar que uma melhor estruturação do órgão certamente tornará mais eficaz sua atuação judicial, sem necessidade de alterações radicais no modelo de cobrança judicial vigente.

Quanto ao tempo de tramitação das execuções fiscais sob a responsabilidade da PGFN que é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, quase um ano mais demorado que a média na Justiça Federal, deve ser considerado um fator específico: os constantes programas de parcelamento do Poder Executivo federal<sup>169</sup>. Há sensível acréscimo de tempo na tramitação nessas execuções, uma vez que o feito perdura tramitando até o integral pagamento, que em alguns desses programas, pode significar um período de até 180 meses, como facultou a Lei nº 11.941 de 2009.

#### c) O desenho institucional

As relações entre as instituições envolvidas na cobrança judicial dos créditos fiscais é também fator relevante e que tem, segundo o IPEA, influído negativamente no resultado das execuções fiscais. Segundo as conclusões do relatório, devedores, Poder Público, Advocacias pública e privada, Judiciário e o próprio Legislativo, não têm uma visão sistêmica do processamento da execução fiscal, o que dificulta alcançar resultados efetivos.

Mesmo que se distancie da oposição de interesses própria de qualquer processo, o objetivo quando se busca a prestação jurisdicional do Estado é a resolução da lide. Contudo, ao que pareceu no relatório da pesquisa do IPEA, aqueles que conduzem a relação processual parecem ter perdido esse foco na execução fiscal. Segundo o instituto, há uma demanda de cooperação entre o que ele chamou de atores intervenientes no processo. Os envolvidos na

---

Disponível em: < [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias\\_importadas/Despedida.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_importadas/Despedida.pdf)>. Acesso em: 3 mar. 2012.

<sup>169</sup> REFIS (Lei nº 9.964 de 2000), PAES (Lei nº 10.684, de 2003), PAEX (MP nº333, de 2006), SIMPLES (Lei Complementar nº 123, de 2006), SIMPLES NACIONAL (Lei Complementar nº123, de 2006) e parcelamentos ordinários da Lei nº 10.522/02, entre outros.

cobrança parecem não agir de forma integrada buscando a solução das demandas, fato que pode ser confirmado pelo alto estoque de execuções que infla as estatísticas do Judiciário.

Segundo o instituto seria necessária maior interação, principalmente, por parte das organizações do setor público. As iniciativas deveriam passar pelo diálogo mais próximo entre as instituições públicas envolvidas e o compartilhamento de informações que facilitasse o enfrentamento de situações críticas como a localização de devedores e bens penhoráveis.

Ao que parece, existe, de fato, uma preocupação comum de todas as instituições envolvidas no resgate judicial do crédito fiscal, o que pode ser comprovado inclusive pelos frequentes estudos sobre a execução fiscal nos últimos anos<sup>170</sup>. Ocorre que, embora comuns os objetivos, o que tem ocorrido são tentativas de solução isoladas no âmbito dessas instituições. O Poder Judiciário se preocupa com as taxas de congestionamento que as execuções têm provocado. As Fazendas Públicas, com o crescente estoque de Dívida Ativa não recuperada.

As iniciativas tomadas no sentido da solução isolada do problema do acúmulo de execuções fiscais, seja no âmbito do Judiciário, seja no Poder Executivo, parecem ter demonstrado não serem eficazes na solução do problema, só tendo acrescido custos aos orçamentos desses entes e aumento da pressão tributária sobre a Sociedade<sup>171</sup>.

Essa aparente falta de coordenação de forças na tentativa de pensar uma solução conjunta do problema tem refletido negativamente na sociedade. Seja na forma de descrença na eficácia da prestação jurisdicional e do trabalho dos órgãos responsáveis pela recuperação de crédito (Procuradorias), seja no aumento da crença de que vale a pena dever ao Fisco<sup>172</sup>.

Todos esses fatores problemáticos somados, que tem sido tomados isoladamente no âmbito das instituições, constituem um importante entrave a solução dessas demandas.

#### d) Deficiências nas normas processuais

A legislação processual também foi apontada como fator de entrave. Segundo os dados colhidos no relatório do IPEA, haveria necessidade de simplificação do procedimento de execução fiscal para torna-lo mais célere.

Nessa matéria, a principal observação feita pelo instituto foi relativa a defesa do executado. No estudo, apontou-se o grau bastante reduzido de apresentação de defesa por

---

<sup>170</sup> Os já mencionados estudos sobre execução fiscal do Ministério da Justiça e do CNJ/IPEA.

<sup>171</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução fiscal e efetividade**: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 40-41.

<sup>172</sup> *Ibid.*, p. 36-37.

parte dos devedores, seja na forma de embargos à execução ou de terceiro, objeção de preexecutividade ou mesmo recursos. A esse fator, somou-se, o ainda menor, percentual de êxito nas defesas apresentadas.

De fato, apenas 0,3% das 4,4% das objeções de preexecutividade apresentadas são julgadas favoravelmente ao devedor. Nos embargos, dos 6,5% apresentados, apenas 1,3% são exitosos para o executado. Por outro lado, cada objeção apresentada, significa um aumento de 574 dias na tramitação. Os embargos acrescem 1.566 dias e, cada recurso, 332 dias.

Justamente por isso, foi destacado que a apresentação de defesa pelo executado implica em aumento significativo do tempo de tramitação do processo, porém sem retorno efetivo. O tempo acrescido é realmente elevado e só não exerce incremento maior média nacional por serem pouco utilizados.

Dessa forma, tudo parece apontar para a conclusão de que a maior parte das defesas apresentadas pelos executados tem por objetivo prolongar a tramitação o que, como já demonstrado pelo estudo, aumenta a possibilidade de insucesso da execução fiscal.

O IPEA acrescentou que esses dados não são suficientes para um posicionamento seguro sobre as propostas de reforma da Lei de Execução Fiscal hoje em trâmite:

Analisando-se de forma mais aprofundada os resultados deste estudo, pode-se inclusive colocar em discussão o modelo processual atualmente utilizado na recuperação de créditos da Fazenda Pública. Neste cenário, propostas já em debate oscilam entre a reforma mais ou menos profunda da Lei de Execução Fiscal e a descaracterização da natureza judicial do procedimento. Entretanto, considera-se que o debate bem informado sobre essas questões requer a realização de outros estudos, que complementem o quadro ora fornecido tratando detalhadamente de temas como: i) o processo administrativo fiscal; ii) os embargos à execução; iii) os recursos em segundo grau de jurisdição; iv) a efetividade e a eficácia da execução fiscal na Justiça Estadual; e v) os componentes da mão de obra indireta utilizada pelo Poder Judiciário<sup>173</sup>.

Portanto, a conclusão é que a atual formatação do processo de execução fiscal tem contribuído para o insucesso da cobrança do crédito fiscal, devendo ser repensado à luz de estudos complementares sobre questões afetas a cobrança, seja no âmbito administrativo, seja no judicial.

---

<sup>173</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1 fev. 2012.

e) Alto estoque de processos de execução fiscal.

Inicialmente é preciso esclarecer por qual motivo se entende que o atual estoque de processos de execução fiscal em tramitação no Judiciário deve ser considerado um entrave no resgate do crédito fiscal.

Embora o acúmulo crescente de execuções seja reflexo da morosidade característica em sua tramitação, acredita-se que esse estoque de processos passou de consequência a, mais uma causa de ineficiência.

Com efeito, o passivo de executivos fiscais é hoje o primeiro problema a ser enfrentado por todo juiz que assume uma vara federal, seja ela especializada ou não. O ponto de partida é administrar a quantidade elevada de processos já existentes, sem contar com o acréscimo de novos, ano a ano. O primeiro passo então é o que fazer para fornecer uma prestação eficaz em um volume tão grande de processos em contínuo crescimento.

Assim, embora tenha se originado da demora na prestação jurisdicional, o estoque de processos hoje se tornou um problema independente. É mais um elemento de entrave na prestação jurisdicional eficaz, por acrescer tempo e custos ao processo.

Segundo dados do CNJ<sup>174</sup>, o processo de execução fiscal é o principal responsável pelas altas taxas de congestionamento do Poder Judiciário Brasileiro. Em agosto de 2007, dados divulgados pelo Ministério da Justiça no “Estudo sobre execuções fiscais no Brasil”<sup>175</sup> elaborado em parceria do Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais (CEBEPEJ) e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), apontavam que o processo de execução era o grande responsável pelo “inchaço” do estoque nas estatísticas do Poder Judiciário.

Na ocasião, segundo dados do estudo, o número de processos de execução equivalia a mais de 50% dos processos em curso no Poder Judiciário e 36,8% dos processos em curso na Justiça Federal de primeiro grau.

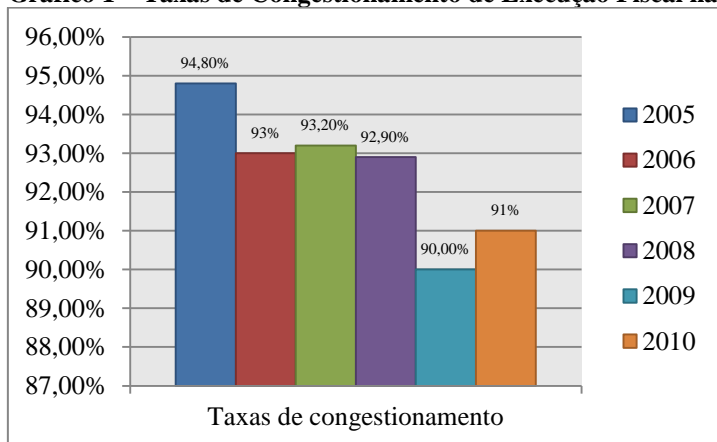
O Gráfico 1, abaixo, retrata a evolução das taxas de congestionamento dos processos de execução na justiça federal de primeiro grau de 2005 a 2010<sup>176</sup>:

---

<sup>174</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2010**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça (CNJ), 2011. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel\\_justica\\_numeros\\_2010.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel_justica_numeros_2010.pdf)>. Acesso em: 5 mar. 2012.

<sup>175</sup> BRASIL. Ministério da Justiça. Secretaria de Reforma do Judiciário. **Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil**. Brasília: Ideal, 2007. Disponível em: <[http://www.cebepj.org.br/pdf/execucoes\\_fiscais.pdf](http://www.cebepj.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf)>. Acesso em: 18 fev. 2012.

<sup>176</sup> Dados colhidos nos relatórios Justiça em Números do CNJ, dos anos de 2005 a 2010. Ressalte-se que até o ano de 2009, não havia dados específicos sobre execução fiscal em separado. Os dados de congestionamento englobavam todas as execuções de títulos extrajudiciais em primeiro grau.

**Gráfico 1 – Taxas de Congestionamento de Execução Fiscal na Justiça Federal de 1º Grau de 2005 a 2010**

Fonte: Elaboração própria.

Os números descritos no gráfico demonstram que essa taxa de congestionamento tem se mantido constante, no patamar de 90% nos últimos dez anos. Isso só retrata a gravidade do problema que diuturnamente assombra juízes, procuradores e consome considerável parcela de recursos materiais e humanos tanto do Judiciário quanto da Fazenda Nacional. Mais assustador ainda é não saber como enfrentar esse fantasma que ronda o Judiciário Federal, alimenta morosidade e origina um passivo de débitos não cobrados de valores astronômicos.

A pesquisa do IPEA apontou que cada execução fiscal ajuizada pela Fazenda Nacional cobra em média R\$ 26.000,00 (vinte e seis mil) reais. A considerar tão altas taxas de congestionamento, constata-se que há uma montanha de dinheiro público nos escaninhos do Judiciário e, conseqüentemente, inflando negativamente os números da Dívida Ativa da União.

Um estoque tão alto de processos, que também consome parte significativa dos orçamentos públicos sem dar sinais de retorno, é danoso, principalmente para a imagem de todas as instituições envolvidas (Judiciário e Executivo), por impingir-lhes a pecha de ineficientes.

Essas altas taxas decorrem de muitos fatores, mas principalmente do já apontado problema da localização de devedores e bens penhoráveis, que prejudica a atuação no sentido do resgate desses créditos e conseqüente finalização dos feitos. Os processos continuam em tramitação até serem alcançados pela prescrição intercorrente.

Como já foi afirmado em outro ponto, também a celebração de acordos de parcelamento dilargam os tempos de tramitação desses processos, mantendo-os sem solução,

durante os longos prazos concedidos para pagamento ou até a rescisão desses acordos, quando então serão “ressuscitados”.

O IPEA alertou ainda na pesquisa, que a adoção de metas de produtivistas não resolve o problema. Pelo contrário, apenas artificializariam a obtenção de resultados que são objeto de mensuração, como a baixa de processos em boa quantidade, mas não suficiente a reduzir efetivamente o estoque<sup>177</sup>.

#### f) Custos

Na análise da questão dos custos, cabe registrar o alerta do IPEA para que esse aspecto não seja levado a extremos. Isso porque qualquer avaliação de custos relacionada a prestação jurisdicional não pode se pautar apenas em critérios de mercado. Segundo Holmes e Sustain, o foco principal deve estar no benefício proporcionado na distribuição da justiça<sup>178</sup>, na defesa desse valor que é um dos pilares do Estado de Direito.

Fixado esse parâmetro e de posse dos resultados do estudo daquele instituto sobre os custos do processo de execução fiscal, percebe-se que se trata de mais um elemento agregador de dificuldades na recuperação judicial do crédito público.

Segundo as conclusões do relatório, manter as execuções fiscais em curso implica em alto custo para o Estado brasileiro. Os dados apresentados na pesquisa e sintetizados no Comunicado nº 127 do IPEA especificamente em relação à União, demonstram que o custo médio total baseado em atividades de cada processo de execução fiscal durante seus 9 anos, 9 meses e 16 dias de tramitação, significa o dispêndio de R\$ 5.260,34 (cinco mil, duzentos e sessenta reais e trinta e quatro centavos)<sup>179</sup>.

Assim, cada processo de execução da União, cujo valor médio de cobrança é de R\$ 26.303,81 (vinte e seis mil, trezentos e três reais e oitenta e um centavos) implica no gasto de mais cinco mil reais só com o serviço fornecido pelo Poder Judiciário. Isto sem considerar

<sup>177</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1 fev. 2012.

<sup>178</sup> HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova Iorque: Norton, 1999, p. 45.

<sup>179</sup> Valor médio estimado sem a oposição de embargos de devedor. Incluídos estes no cálculo do valor médio, ele sobre para R\$ 5.606,67 (cinco mil, seiscentos e seis reais e sessenta e sete centavos). INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do IPEA**, n. 127, p. 1-16, 4 jan. 2012. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>. Acesso em: 28 fev. 2012.



os custos decorrentes da manutenção de uma estrutura mínima de cobrança como recursos materiais e humanos da PGFN.

Uma simples operação matemática leva a outro dado interessante. Se multiplicado o valor do custo da manutenção de cada execução pelo estoque hoje existente na Justiça Federal de primeiro grau, percebe-se que só para manter em tramitação no ano de 2010 o total de 3.221.844<sup>180</sup> processos, há um gasto estimado em R\$ 14.073.014.592,00 (catorze bilhões, setenta e três bilhões, catorze mil e quinhentos e noventa e dois reais) só com o serviço judiciário. Esse valor é superior a toda a arrecadação da Dívida Ativa da PGFN em 2011, que alcançou R\$ 13.636.907.233,73<sup>181</sup>.

Portanto, um custo tão alto para manter em tramitação processos que só irão dar um retorno de pagamento em 25% dos casos, se tornou mais um elemento de dificuldade na já complicada equação de resgate dos créditos fiscais.

Tanto o é, que no referido Comunicado, o instituto sugere o aumento do limite de ajuizamento de execuções para cobrança da Dívida Ativa da União para R\$ 20.000,00, por entender ser economicamente inviável a cobrança de valores menores na via judicial<sup>182</sup>. Isso implicaria não só na redução de custos, mas também do volume de trabalho da PGFN e do estoque de processos da Justiça Federal ao longo dos próximos 9 (nove) anos.

Já com base no estudo, providências foram tomadas nesse sentido, o que levou o Ministério da Fazenda a editar, recentemente, a Portaria MF nº 75, de 2012, aumentando o limite para ajuizamento para o valor sugerido de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)<sup>183</sup>. No referido ato normativo, contudo, não ficou claro como vai se dar a cobrança dos valores inferiores ao patamar estabelecido.

Como se vê, a questão dos custos, como relatado no estudo do IPEA, é resultado de diversos outros fatores problemáticos dentro da complexa estrutura do Poder Judiciário,

<sup>180</sup> Número de processos de execução fiscal em tramitação no ano de 2010, segundo dados do relatório CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2010**. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel\\_justica\\_numeros\\_2010.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel_justica_numeros_2010.pdf)>. Acesso em: 5 mar. 2012.

<sup>181</sup> PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Balanço Geral da União 2008 e 2011**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>>. Acesso em: 23 fev. 2012.

<sup>182</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do IPEA**, n. 127, p. 1-16, 4 jan. 2012. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>. Acesso em: 28 fev. 2012.

<sup>183</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm>>. Acesso em: 23 jul. 2012.

mas também dos órgãos responsáveis pela cobrança e do cada vez maior contingente de devedores resilientes no pagamento dos tributos.

Na verdade, os custos irão aumentar ou diminuir na proporção direta da correção ou não, dos outros fatores apontados como entraves.

### ***3.2.2 A Execução Fiscal do Estado e Município nas Varas Especializadas de Fortaleza***

Após trazer para análise todos os fatores considerados como entraves a cobrança do crédito fiscal da União, trabalho facilitado pela riqueza de dados fornecidos na pesquisa do IPEA/CNJ sobre o “Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal”, acredita-se ser importante traçar um paralelo com a realidade vivida nas varas de Execução Fiscal de Fortaleza.

Não se trata, contudo, de um estudo de campo como aquele realizado pelo IPEA, com a compilação de dados específicos e um desenho amostral capaz de fornecer um diagnóstico seguro sobre a situação da cobrança judicial dos créditos fiscais no âmbito dessas varas.

Trata-se na verdade, de um esboço de estudo comparativo, que parte dos problemas identificados no âmbito da justiça federal para averiguar se eles também são fatores que dificultam a prestação jurisdicional nos processos de execução fiscal do Estado do Ceará e Município de Fortaleza. Acreditou-se que isso poderia ser importante para a pesquisa, porque uma análise dessa natureza poderia identificar pontos de conexão entre as realidades enfrentadas pelas justiças federal ou estadual.

O universo de pesquisa no âmbito estadual envolve apenas as varas de execução fiscal de Fortaleza. A amostra adotada não tem o condão de fornecer dados precisos e cientificamente capazes de refletir com segurança a realidade dos processos de execução fiscal em tramitação na Justiça Estadual do Ceará.

A escolha das varas de Execução Fiscal de Fortaleza levou em consideração, em primeiro lugar, a especialização. Tratam-se das únicas no estado do Ceará que concentram apenas execuções fiscais e ações correlatas. Além disso, outra peculiaridade determinante na escolha foi o fato de que tais varas passam por um processo virtualização. Assim, acredita-se ser interessante verificar se a implantação desse sistema tem tornado mais céleres e eficientes

os processos de execução. Os dados utilizados são disponibilizados no site do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJ-CE)<sup>184</sup>, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)<sup>185</sup>.

A comarca de Fortaleza possui 6 (seis) Varas de Execução Fiscal e Crimes contra Ordem Tributária. Embora o site do Tribunal de Justiça do Ceará não disponibilize dados específicos sobre a quantidade de processos de execução em tramitação no ano de 2011, foi possível realizar esses cálculos com base nos dados fornecidos pela Corregedoria do Tribunal.

A Corregedoria do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará disponibiliza, mês a mês, mapas contendo, entre outros dados, a produtividade de cada juiz especificando a vara e principalmente, o estoque pendente, novos ajuizamentos, processos arquivados, sentenças e decisões prolatadas<sup>186</sup>.

Os cálculos realizados envolveram simples operação aritmética de soma da quantidade de processos pendentes em cada uma das seis varas no mês de dezembro de 2011. Assim, chegou-se à cifra de 100.507 (cem mil, quinhentos e sete) processos em tramitação durante o ano. Esse quantitativo é dividido por basicamente por seis juízes titulares<sup>187</sup>, os quais muitas vezes respondem por mais de uma das varas de execução.

Em leitura preliminar, os dados colhidos nos mapas da Corregedoria do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará só fazem confirmar aqueles apontados pelo CNJ quanto à Justiça Estadual Brasileira. De fato, as varas de execução em Fortaleza mantém um estoque de mais de cem mil processos, só tendo sido encerrados por arquivamento 2.807 (dois mil oitocentos e sete) feitos no ano de 2011. Ou seja, o quadro de justiça local, pelo menos nestas varas, reflete a realidade nacional: elevado acervo de execuções fiscais que gera as altas taxas de congestionamento.

Segundo levantamento do CNJ, o índice de congestionamento das execuções fiscais na Justiça Estadual de primeiro grau é de 92%, considerados os números de 2010. Estes processos correspondem a 45% do total de casos pendentes em 1ª instância.

Assim, quando o assunto é volume de processos que permanecem pendentes de um ano para outro, a situação enfrentada pelas varas de Execução Fiscal e Crimes contra ordem tributária de Fortaleza é semelhante àquela que existe na Justiça Federal de 1ª

---

<sup>184</sup> CEARÁ (Estado). Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. Disponível em: <www.tjce.jus.br>. Acesso em: 5 mar. 2012.

<sup>185</sup> BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <www.stn.gov.br>. Acesso em: 5 mar. 2012.

<sup>186</sup> CEARÁ (Estado). Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Ceará. **Estatística Forense**. Disponível em <http://www.tjce.jus.br/corregedoria/estatistica.asp>. Acesso em 1º mar. 2012.

<sup>187</sup> Muitos desses juízes respondiam por mais de uma Vara de Execução Fiscal.

instância. Também nestas varas estaduais, o alto estoque de processos significa um problema a ser enfrentado na recuperação do crédito fiscal.

No site do Tribunal de Justiça do Estado não há dados suficientes que possibilitem um cálculo preciso sobre o tempo de tramitação de cada execução fiscal como aquele apresentado no estudo do IPEA sobre o “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal”. Para tanto seria necessária a realização de um estudo da mesma envergadura que levasse em consideração várias peculiaridades da justiça estadual, como a diversidade de estrutura e recursos humanos, materiais e tecnológicos, enfim, uma enorme gama de fatores indispensáveis para o cálculo de tempo e custos.

Com base nos dados colhidos, dessa vez no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional, uma outra constatação possível foi a baixa efetividade dessas execuções. Isso porque, o índice de resgate da dívida ativa do estado do Ceará e do Município de Fortaleza é bastante reduzido. Conforme a Tabela 3, os números relativos a execução orçamentária destes entes no ano de 2010 retrata que o estoque de Dívida Ativa e arrecadação foram os seguintes:

**Tabela 3 – Estoque de Dívida Ativa x Arrecadação do Estado do Ceará e Município de Fortaleza em 2010**

Ente	Estoque	Arrecadação
<b>Estado do Ceará</b> <sup>188</sup>	4.594.570.757,00	57.095.951,71
<b>Município de Fortaleza</b> <sup>189</sup>	971.369.051,51	63.044.520,97

Fonte: Elaboração própria

Portanto, conjugando os dados sobre estoque e arrecadação da Dívida Ativa com aqueles relativos ao estoque de execuções fiscais pendentes, é possível demonstrar que, de maneira semelhante ao que foi constatado em relação à União, a recuperação judicial desses créditos é muito difícil ou praticamente irrisória.

Ainda com base no estoque de execuções fiscais que se acumulou mês a mês nas varas de Execução Fiscal e Crimes contra a ordem tributária de Fortaleza, é possível afirmar que, também nessas varas, referidos processos têm tramitação demorada, o que significa um aumento crescente do volume. E isso não se deve aos ajuizamentos, pois, nos mapas da Corregedoria do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará o número de novos processos significou um incremento de apenas 17.509 (dezesete mil, quinhentos e nove processos)<sup>190</sup>.

<sup>188</sup> SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Execução Orçamentária dos Estados (1995-2010)**.

Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/estados\\_municipios/index.asp](http://www.stn.gov.br/estados_municipios/index.asp)>. Acesso em: 1 mar. 2012.

<sup>189</sup> SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Finanças do Brasil. Dados Contábeis dos Municípios 2010**.

Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/estados\\_municipios/index.asp](http://www.stn.gov.br/estados_municipios/index.asp)>. Acesso em: 1 mar. 2012.

<sup>190</sup> Esse número foi encontrado com a soma de todos os processos cíveis denominados como “entrados” nas seis varas de execução fiscal de Fortaleza.

Assim, as várias semelhanças entre os problemas apontados como entraves à recuperação judicial dos créditos fiscais da União, do Estado do Ceará e Município de Fortaleza e as altas taxas de congestionamento apresentadas pelos judiciários federal e estadual no ano de 2010, apontam no sentido de que a problemática das execuções fiscais é presente em outras esferas da federação.

Isso talvez constitua uma vantagem na medida em que imprime a necessidade de que as instituições saiam do isolamento e envidem esforços conjuntos para uma ampla discussão, mas também da uma conjugação de forças no sentido de pensar uma solução eficaz para o problema de efetividade da tutela jurisdicional nas execuções fiscais.

### **3.3 Entraves no âmbito da atividade administrativa de cobrança**

Embora a pesquisa tenha seu foco voltado para a análise da efetividade da prestação jurisdicional, sua importância e impacto no resgate do crédito fiscal, é necessária a abordagem de questões relativas à cobrança desses créditos no âmbito administrativo. Isso porque, no decorrer da pesquisa do IPEA e na análise dos dados disponíveis sobre as apontadas dificuldades na cobrança, foi possível entrever que alguns dos problemas podem ter origem ainda no momento anterior ao ingresso na via judicial.

A proposta é analisar pelo menos dois problemas judiciais que, acredita-se, têm relação direta com a fase administrativa de cobrança. São eles: a dificuldade de localização de devedores e bens penhoráveis e o alto índice de execuções fiscais extintas por reconhecimento da decadência ou prescrição.

A considerar que o processo de execução fiscal tem mais possibilidade de êxito quanto mais rápida é a localização do devedor e bens penhoráveis<sup>191</sup>, um procedimento de constituição do crédito fiscal mais ágil, poderia significar uma cobrança mais eficaz. Dessa forma, é possível que o tempo de tramitação dos processos administrativos de constituição desses créditos esteja impactando na efetividade da cobrança judicial.

A exposição de motivos do Projeto de Lei nº 5.080/2009<sup>192</sup> relativo à execução fiscal administrativa aponta que o processo administrativo fiscal leva 4 (quatro) anos para ser

---

<sup>191</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1 fev. 2012.

<sup>192</sup> Exposição de Motivos Interministerial nº 186/2008 – MF/AGU, de 10 nov. 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/186%20-%20MF%20AGU.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/186%20-%20MF%20AGU.htm)>. Acesso em 23 jul. 2012.

finalizado. O Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas<sup>193</sup>, em pesquisa intitulada “Relatório Final do NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF<sup>194</sup> aponta, por sua vez, uma duração média de 5 (cinco) anos.

Essa demora na tramitação somente na via administrativa contribui para imprimir maiores dificuldades na localização de devedores e bens penhoráveis quando o processo alcança a via judicial. O exemplo do devedor pessoa jurídica pode esclarecer a afirmação.

Dados do Departamento Nacional de Registro de Comércio (DNRC) demonstram que é crescente o percentual de empresas baixadas nas Juntas Comerciais de todo o Brasil. Só no ano de 2011 foram baixadas 128.752<sup>195</sup> empresas. O número, apesar de ter representado um decréscimo em relação aos anos anteriores<sup>196</sup>, demonstra que há uma grande volatilidade<sup>197</sup> no meio empresarial brasileiro.

Estudo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) sobre “Demografia das Empresas<sup>198</sup>” publicado no ano de 2009 avaliou a taxa de sobrevivência das empresas no período de 2007 a 2009. Os dados colhidos demonstram que apenas 61,3% das empresas criadas em 2007 ainda estavam em funcionamento em 2009<sup>199</sup>. Isso demonstra que no curto espaço de 2 (dois) anos, quase quarenta por cento das empresas já não mais existiam<sup>200</sup>.

<sup>193</sup> O Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Fundação Getúlio Vargas dedica-se a pesquisa e realização de estudos sobre tributação. O núcleo é coordenado pelo professor Doutor Eurico Marcos Diniz de Santi. Informações colhidas no sítio da internet. Disponível em: <<http://www.nucleodeestudosfiscais.com.br>>. Acesso em: 23 jul. 2012.

<sup>194</sup> Disponível em: <<http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/19/relatorio-final-completo-nef-2009-v-1-0.pdf>>. Acesso em: 23 jul. 2012.

<sup>195</sup> DEPARTAMENTO NACIONAL DE REGISTRO DO COMÉRCIO. **Extinção de Empresas por Estado e Região 2011**. Disponível em: <[http://www.dnrc.gov.br/Estatisticas/Extin%C3%A7%C3%A3o\\_empresas\\_estado\\_regi%C3%A3o\\_2011.pdf](http://www.dnrc.gov.br/Estatisticas/Extin%C3%A7%C3%A3o_empresas_estado_regi%C3%A3o_2011.pdf)>. Acesso em: 6 mar. 2012.

<sup>196</sup> 203.946 extinções em 2009 e 215.029 em 2010. DEPARTAMENTO NACIONAL DE REGISTRO DO COMÉRCIO. **Extinção de Empresas por Estado e Região 2010**. Disponível em: <[http://www.dnrc.gov.br/Estatisticas/Extin%C3%A7%C3%A3o\\_empresas\\_estado\\_regi%C3%A3o\\_2010.pdf](http://www.dnrc.gov.br/Estatisticas/Extin%C3%A7%C3%A3o_empresas_estado_regi%C3%A3o_2010.pdf)>. Acesso em 6 mar. 2012.

<sup>197</sup> Por volatilidade, entenda-se, a incrível rapidez com que as empresas são criadas e extintas no país.

<sup>198</sup> Segundo consta da publicação do IBGE o estudo da demografia das empresas analisa taxas de entrada, saída, sobrevivência, mobilidade e idade média das empresas no Brasil. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Demografia das Empresas 2009**. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/demografiaempresa/2009/demoemp2009.pdf>>. Acesso em: 6 mar. 2012.

<sup>199</sup> Segundo o estudo, de cada dez empresas surgidas em 2007, duas já deixaram o mercado no ano seguinte. Ao final de dois anos esse número já subira para quatro.

<sup>200</sup> Registre-se que os dados são apenas relativos ao mercado formal e extinções comunicadas às Juntas Comerciais. É possível que o número de extinções seja bem maior a considerar empresas que encerraram irregularmente suas atividades.

Conjugando os dados relativos ao elevado número de empresas extintas ano a ano com o fato de que 83,2%<sup>201</sup> das execuções fiscais da União são ajuizadas contra pessoas jurídicas, é possível que a tramitação mais demorada do processo administrativo vá refletir diretamente na cobrança judicial. Isso porque, à medida que os anos passam, as empresas-devedoras somem.

Com base nesses elementos é possível afirmar que ao final de cinco anos, não será mais possível encontrar o devedor pessoa jurídica, ainda na fase administrativa de cobrança. Somado a isso, o tempo médio de tramitação das execuções fiscais da União que, segundo apontado pelo IPEA, é, em média, de 9 (nove) anos, as possibilidades de sucesso no resgate judicial são praticamente nulas.

De fato, a grande volatilidade das empresas brasileiras pode mesmo justificar porque, nas conclusões do estudo do IPEA sobre a execução fiscal, ficou demonstrado que ações ajuizadas contra pessoas jurídicas são mais lentas e com menor a probabilidade de pagamento<sup>202</sup>.

O excessivo tempo de tramitação desses processos leva ainda a outra consequência: o congestionamento nos órgãos fiscais de julgamento. Relatórios de Gestão<sup>203</sup> do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que tratam da tramitação dos processos em segunda instância apresentaram os seguintes números no período de 2008 a 2010, conforme Tabela 4:

---

<sup>201</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do IPEA**, n. 127, p. 1-16, 4 jan. 2012. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>. Acesso em: 28 fev.2012.

<sup>202</sup> *Contrario sensu* das conclusões do Relatório do IPEA sobre o custo unitário do processo de execução no qual consta que as ações movidas contra pessoas físicas são significativamente mais rápidas e com maior probabilidade de pagamento. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1 fev. 2012.

<sup>203</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Relatório de Gestão**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf;jsessionid=5DD26EF64685FD8AEE247EB9E977834>> Acesso em: 6 mar. 2012.

**Tabela 4 – Quantidade de Processos em tramitação no CARF de 2008 a 2010**

Ano	Entrada	Aguardando Julgamento	Julgados
2008 <sup>204</sup>	35.406	30.395	14.899
2009 <sup>205</sup>	23.000	65.000	14.860
2010	Não fornecido	Não fornecido	19.387

Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Embora não tenham sido encontrados dados mais recentes, percebe-se que ainda em 2009 o estoque de processos administrativos pendentes de apreciação em segundo grau era bastante elevado se comparado ao número de julgamentos.

Quando se alinham os números relativos a carga de trabalho no âmbito dos órgãos responsáveis pela constituição e cobrança administrativa, com o crescente estoque da Dívida Ativa da União que, como mencionado, hoje alcança quase 1 trilhão de reais, percebe-se que muito pouco é resgatado administrativamente. Isso gera a atual sobrecarga do sistema de cobrança judicial apontado no item precedente e, contribui para ineficácia das execuções fiscais.

Outro dado importante e que denota o impacto do processo administrativo na efetividade do resgate judicial do crédito fiscal é a questão da decadência e prescrição. De fato, a pesquisa do IPEA apontou que esta foi a principal causa de baixa dos executivos fiscais da União no ano de 2009, correspondendo a 36,8% dos casos<sup>206</sup>.

O referido percentual, encontrado na pesquisa, demandava maior detalhamento, com especificação dos quantitativos referentes a decadência, prescrição da ação e prescrição intercorrente. Tais dados ajudariam uma análise mais segura dos números apresentados e facilitaria a identificação da origem dos problemas que levaram as execuções fiscais a esse fim. Isso porque, a decadência se relaciona diretamente a agilidade do aparelho administrativo. A prescrição da ação, também em grande parte é reflexo da atuação dos

<sup>204</sup> Dados correspondentes ao somatório dos números dos antigos três Conselhos de Contribuintes no ano de 2008. BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Relatórios do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf;jsessionid=5DD26EF64685FD8AEE247EB9E9778345>>. Acesso em: 6 mar. 2012.

<sup>205</sup> Média. BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Relatório de Gestão CARF 2009**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf;jsessionid=5DD26EF64685FD8AEE247EB9E9778345>>. Acesso em: 6 mar. 2012.

<sup>206</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do IPEA**, n. 127, p. 1-16, 4 jan. 2012. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>. Acesso em: 28 fev.2012.



órgãos de constituição e cobrança do crédito. Por fim, a prescrição intercorrente tem relação direta com as posturas adotadas pelos atores da relação processual.

Reportando-se aos dados apontados pelo IPEA, a PGFN<sup>207</sup> credita o alto percentual de extinções com fundamento na prescrição e decadência à Súmula Vinculante 08 do STF, publicada em 20.06.2008. A súmula declarou a inconstitucionalidade do prazo de dez anos para constituição e cobrança dos créditos da seguridade social.

Entretanto, tal circunstância, embora tenha influenciado esses números, não pode ser considerada como causa única, uma vez que no universo de extinções por esse fundamento, as contribuições sociais representaram apenas 17,2% <sup>208</sup> dos casos. De fato, ainda que desconsiderasse as extinções por prescrição e decadência dos processos de contribuições sociais, ainda restariam 19,6%, número bem próximo das extinções por pagamento integral que corresponderam a 25,8% das causas de baixa. Portanto, ainda assim, o índice de extinções por reconhecimento da decadência e prescrição é bastante elevado.

Dessa forma, acredita-se que os altos índices de baixa por reconhecimento de decadência ou prescrição parecem apontar mais uma vez para existência de problemas de agilidade da própria Administração.

Portanto, o longo intervalo entre o fato gerador e a efetiva cobrança dos créditos constituídos tem prejudicado direta e substancialmente as chances de sucesso das execuções fiscais. Ao que parece, o reduzido grau de sucesso e o crescente aumento da quantidade de execuções fiscais parecem ser reflexos da ineficiência da própria Administração Pública em arrecadar o que lhe é devido ainda na via administrativa.

O que se quis demonstrar com as duas situações retratadas é que os entraves não estão presentes apenas na fase judicial, sendo algumas vezes reflexos de problemas em outras estruturas que compõem o sistema de cobrança do crédito fiscal.

### 3.4 Consequências das vicissitudes do sistema de cobrança

O sistema de cobrança do crédito fiscal no Brasil, diante de todas as dificuldades apontadas, tem se mostrado incapaz de obter o efetivo resgate desses valores. Como retratado,

<sup>207</sup> PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN comenta estudo do IPEA sobre o custo da execução fiscal**. Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/h\\_37806\\_interpgfn\\_site/noticias/pgfn-comenta-estudo-do-ipea-sobre-o-custo-da-execucao-fiscal](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/h_37806_interpgfn_site/noticias/pgfn-comenta-estudo-do-ipea-sobre-o-custo-da-execucao-fiscal)>. Acesso em: 6 mar. 2012.

<sup>208</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do IPEA**, n. 127, p. 1-16, 4 jan. 2012. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>. Acesso em: 28 fev.2012.

os problemas que impedem uma maior eficiência no resgate desses créditos se espalham em toda a estrutura institucional envolvida na atividade. Há problemas de agilidade e eficiência na cobrança, e isso abrange tanto a via administrativa quanto a judicial.

O trato dessas questões é relevante. Isso porque tem implicado em altos custos ao Estado e, conseqüentemente a toda a sociedade. Não só em termos de perdas arrecadatórias, mas também em gastos e investimentos em uma estrutura que, já há muito tempo, tem demonstrado sinais de desgaste.

Da mesma forma, tem impingido marcas indeléveis na reputação de instituições sérias e comprometidas, como o Poder Judiciário, as Procuradorias, e Receitas, Federal e Estaduais. As instituições caem em descrédito<sup>209</sup> pela incapacidade de lidar com o volume de trabalho e a conduta refratária de muitos contribuintes<sup>210</sup>.

Os problemas estruturais desse sistema têm implicado em conseqüências graves, que só têm alimentado a manutenção desse quadro de ineficiência. Aumento da carga tributária, incremento da cultura de sonegação, crescimento da litigiosidade e desestímulo dos órgãos envolvidos na cobrança são apenas alguns dos principais reflexos do funcionamento deficitário desse sistema de cobrança.

Importante, pois a análise de cada uma delas, como ponto de partida para possíveis propostas de solução para os problemas retratados.

### ***3.4.1 Elevada carga tributária***

Os números colhidos em pesquisas diretas, como aquela realizada pelo IPEA sobre o custo da execução fiscal, mas também nas estatísticas do Poder Judiciário brasileiro e no crescente estoque de Dívida Ativa da União e dos demais entes da federação, demonstram que há grande volume de recursos públicos pendente de recuperação.

A principal forma de reação utilizada pelos governos para enfrentar o problema de perdas arrecadatórias decorrentes do insucesso na recuperação desses créditos, tem sido o aumento de tributos<sup>211</sup>.

---

<sup>209</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.332; GUIMARÃES DE CAMPOS. Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.165.

<sup>210</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal**: sob elementos de direito e economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 237.

<sup>211</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS. Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 41.

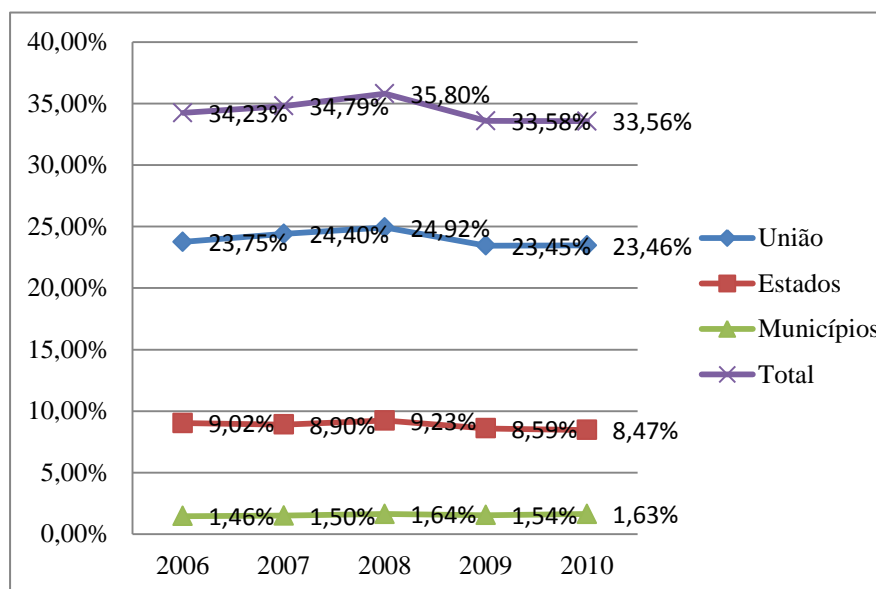
O aumento da carga tributária é a forma rápida e, até certo ponto, eficiente de cobrir as perdas decorrentes das altas taxas de inadimplimento conjugadas com a ineficiência do sistema de cobrança. Isso porque, há uma demanda grande de recursos para a manutenção de toda estrutura e obrigações do Estado que não pode esperar a lenta ou quase remota recuperação dos créditos fiscais não pagos. Sem contar que esses custos são incrementados inclusive pela longa tramitação das execuções fiscais.

Assim, ao invés de adotar práticas legais de maior rigidez com os devedores, parece ter sido mais rápido, e até certo ponto, eficaz para os governos, exigir ainda mais daqueles que permanecem firmes no seu compromisso com a manutenção do Estado, pagando seus tributos em dia<sup>212</sup>.

E, a considerar os dados apontados nas execuções fiscais da União, em que as pessoas jurídicas são as que mais devem (maior parte dos ajuizamentos) e menos pagam (menor índice de recuperação)<sup>213</sup>, fica muito claro que muitas vezes as pessoas físicas tem pago preço alto pela ineficiência na aplicação das normas tributárias.

A carga tributária total brasileira nos últimos cinco anos tem estado na faixa dos 30% do PIB Nacional, Gráfico 2:

**Gráfico 2 - Variação da Carga Tributária Brasileira total e por esfera de governo entre 2006 e 2010 em função do PIB.**



Fonte: Receita Federal do Brasil<sup>214</sup>

<sup>212</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 79.

<sup>213</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1 fev. 2012.

<sup>214</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil – 2010**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/EstTributarios/Estatisticas/default.htm>>. Acesso em: 1 fev. 2012.

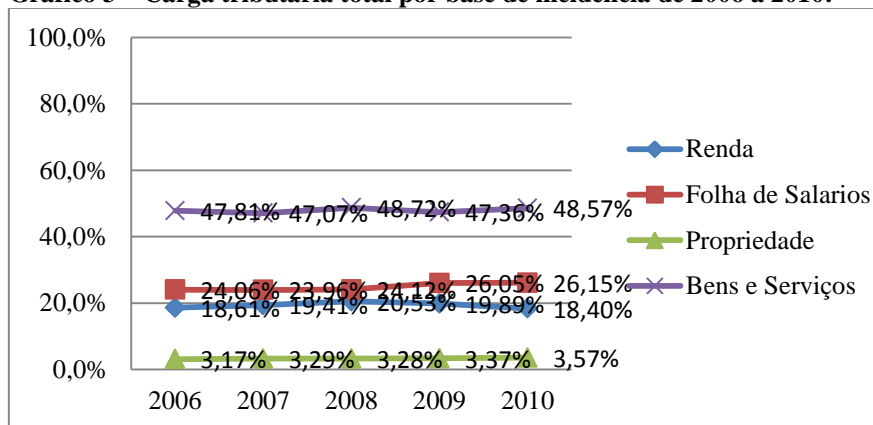
Com efeito, essa carga tributária tem provocado um crescente desequilíbrio fiscal. Isso porque, a maior oneração recai justamente sobre aqueles que pagam, como tem acontecido com o constante majoração/arrecadação dos tributos indiretos. Como bem retrata Joaquim José de Barros Dias Filho<sup>215</sup>:

Entretanto, seguindo na seara do Direito tributário, as propostas de reformas são tópicas, no máximo visam uma melhor forma de verter mais tributos aos cofres públicos, sem se ater para temas que impliquem numa efetiva arrecadação em face daqueles que podem contribuir mais. As mesmas também não visam promover uma curativa desoneração das exações que recaem sobre os menos privilegiados que, *e.g.*, restam submetidos a uma forte carga de tributação indireta que a todos atinge de forma semelhante, onerando em demasia, sem dúvidas, o menos favorecido.

Dados divulgados pelo IPEA dão conta que 60% dos impostos pagos pelas famílias são indiretos (recaem sobre o consumo) e os 10% mais pobres da população pagam dez vezes mais tributos indiretos<sup>216</sup>.

De acordo com o último levantamento da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a carga tributária do Brasil, ano 2010, o sistema tributário brasileiro é dependente da arrecadação dos tributos sobre o consumo. De fato, eles correspondem a 48,57% da arrecadação total<sup>217</sup>, enquanto a tributação sobre a renda tem decrescido, Gráfico 3:

**Gráfico 3 – Carga tributária total por base de incidência de 2006 a 2010.**



Fonte: Elaboração própria

<sup>215</sup> DIAS FILHO, Joaquim José de Barros. A implementação de mudanças através da legitimação do discurso de cotejo com a ausência de transformações estruturais na seara tributária. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, edição especial, estudos sobre o novo modelo de cobrança da Dívida Ativa, ano 12, n. 9, p. 39-49, 2010.

<sup>216</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Brasil Econômico (SP)**: mais pobres arcam com a maior parcela da carga tributária brasileira, aponta IPEA. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=10180&Itemid=75](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=10180&Itemid=75)>. Acesso em: 14 mar. 2012.

<sup>217</sup> Carga Tributária no Brasil 2010. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2010**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

É amplamente noticiado que a Receita Federal, ano a ano, tem obtido números recordes de arrecadação<sup>218</sup>. Realidade essa que convive com o crescente estoque de Dívida Ativa da União e o diminuto percentual de recuperação via execução fiscal.

Assim, o Estado, ao invés de promover justiça fiscal, por meio da construção de um sistema de cobrança eficiente que promova igualdade na distribuição da carga fiscal, prestigiando os valores previstos na Constituição Federal (art. 150, inciso II, da CF/88), tem escolhido o meio mais rápido e fácil de obter recursos, onerando excessivamente os contribuintes que pagam<sup>219</sup>, para manter ou elevar os números da arrecadação.

Contudo, a opção por não enfrentar os problemas estruturais que tornam a recuperação dos créditos fiscais ineficiente, mantendo a arrecadação por meios artificiais como o aumento da carga tributária, tem repercutido negativamente. De fato, a postura governamental tem alimentado um sistema autofágico: eleva-se a carga tributária e, ao mesmo tempo crescem as taxas de inadimplência, outra consequência perversa da ineficiência<sup>220</sup>.

### ***3.4.2 Incremento da cultura de sonegação***

A crença na ineficiência do sistema de cobrança dos créditos fiscais e a elevada carga tributária tem estimulado outra consequência negativa dos problemas na recuperação do crédito fiscal, que é o incremento da cultura de sonegação.

Com efeito, diante da incapacidade do Estado de fazer frente a conduta refratária de alguns contribuintes, tem se fortalecido a crença de que não vale a pena pagar os tributos devidos. Há uma impressão geral de que o sistema de tributação brasileiro tem se mostrado tolerante com aqueles que devem e, por outro lado, excessivamente rigoroso com aqueles que cumprem as obrigações fiscais.

As fragilidades do sistema de recuperação de créditos fiscais parecem ficar muito claras, quando se considera o crescente estoque da Dívida Ativa das Fazendas e os números

---

<sup>218</sup> AMATO, Fábio. Arrecadação federal em abril atinge R\$ 92,6 bilhões, recorde para o mês. **Portal G1**, Brasília, 22 maio 2012. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2012/05/arrecadacao-federal-em-abril-atinge-r-926-bilhoes-recorde-para-o-mes.html>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

<sup>219</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 71.

<sup>220</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal**: sob elementos de direito e economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 237-238.

do congestionamento do Judiciário. Isso acaba por estimular a resistência à tributação, na crença de que o braço do Estado é curto para alcançar seus devedores<sup>221</sup>.

Outro fator que, se crê ter estimulado as crescentes taxas de inadimplência no pagamento dos tributos, tem sido os constantes parcelamentos lançados pelos governos. De fato, nos últimos doze anos, foram não menos que treze diferentes programas só da União<sup>222</sup>.

Tais programas, embora aparentemente injetem grande quantidade de recursos nos cofres estatais nos períodos em que são lançados, nada mais fazem que artificializar os números relativos ao resgate dos créditos fiscais. Na verdade, parecem mesmo estimular a crença que não vale a pena pagar em dia suas obrigações tributárias. A ilação que se tira daí é que é preferível então aguardar condições mais favoráveis, como o pagamento parcelado com taxas de juros reduzidas, eventuais descontos e até mesmo o perdão, a exemplo do que ocorreu em 2009, com a remissão de débitos abaixo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) nos termos da Lei nº 11.941/2009.

O efeito desses parcelamentos também tem sido maléfico em outro sentido, qual seja, a eternização de processos de execução fiscal. De fato, o que se tem percebido no dia a dia do foro é que os devedores contumazes das Fazendas se utilizam desses programas, como subterfúgio. Aderem seguidamente a cada novo, sem terminar o cumprimento de nenhum deles, apenas como forma de postergar o pagamento de débitos que, muito claramente, não pretendem pagar nunca. A estratégia é ganhar tempo, manter-se em atividade e ter liberdade para dispor do patrimônio enquanto recolhem valores muitas vezes irrisórios para o Fisco<sup>223</sup>.

Sobre os parcelamentos, como legislação episódica, Heleno Taveira Torres pontificou:

Grave, gravíssimo, diria, é essa postura de aceitar-se sucessivos parcelamentos tributários, como o da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que não levam em conta a conduta do contribuinte para conferir a possibilidade de pagamentos a longo prazo, redução de juros ou de multas de qualquer natureza e outros benefícios. [...] legislações episódicas que afetam a espontaneidade do cumprimento das obrigações tributárias e contrariam o espírito constitucional da igualdade, que deve ser aferida e garantida segundo a situação fiscal dos contribuintes<sup>224</sup>.

<sup>221</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS. Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 42.

<sup>222</sup> SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Parcelamento de débitos de pessoas jurídicas**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/ParcelamentoPJ.htm>>. Acesso em: 13 mar. 2012.

<sup>223</sup> Cita-se mais uma vez, como exemplo, a Lei nº 11.941/2009 que estabeleceu parcelas de R\$ 50,00 (pessoa física) ou R\$ 100,00 (pessoa jurídica) para devedor que pretendesse parcelar seus débitos, de qualquer valor, se não houvesse aderido a nenhum parcelamento anterior.

<sup>224</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 11-13.

Outra circunstância que estimula a resistência à tributação, é que a elevada carga tributária não tem implicado benefícios para população na forma de ensino, saúde ou prestações sociais de qualidade<sup>225</sup>. Aumenta a cada dia a crença de que só é possível ter acesso a serviços de qualidade na iniciativa privada<sup>226</sup>. A impressão que fica é de que não há retorno correspondente a elevada carga de tributos.

A conjugação desses diversos aspectos tem levado a crescente perda de legitimidade da tributação e corroído a já desgastada cidadania fiscal. O que tem reforçado a sensação de que sonegar é socialmente aceitável<sup>227</sup>.

O Judiciário, por sua vez, chamado a administrar os litígios decorrentes desse quadro de crescente pressão tributária e cada vez menor contrapartida estatal, tem atuado numa posição que não se pode dizer de neutralidade.

Segundo Armando Castelar Pinheiro<sup>228</sup>, dados de pesquisas realizadas entre magistrados apontam que:

[...] o magistrado brasileiro não acredita que cabe ao Judiciário ser neutro na aplicação da lei, não se identificando com o papel clássico que se supõe ser o de juiz em um sistema de *civil law*, o de intérprete de um direito produzido pelo Poder Legislativo. Pelo contrário, o magistrado brasileiro acredita majoritariamente que também é seu papel “produzir direito.”

Pesquisa realizada pela Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB) no ano de 2005 demonstra que a afirmação procede. Foi perguntado aos magistrados se a orientação preponderante para suas decisões deveria pautar-se nos parâmetros legais, no compromisso social ou no econômico. Embora 86,5% entendam que devem orientar-se preponderantemente por parâmetros legais, 78,5% acham que devem ter compromisso com as consequências sociais, sendo também alto, de 36,5%, o percentual que acredita estar compromissado com as consequências econômicas de suas decisões<sup>229</sup>.

Diante da política adotada pelos governos na seara fiscal, aparentemente os juízes tem pretendido promover justiça fiscal com suas decisões. Porém, o resultado dessa postura

<sup>225</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS. Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 40-41.

<sup>226</sup> ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida: menos imposto, mais consumo**. Rio de Janeiro: Record, 2010, p. 78-79.

<sup>227</sup> Gustavo Caldas fala em cultura da “legítima defesa tributária”. GUIMARÃES DE CAMPOS. Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 41.

<sup>228</sup> PINHEIRO, Armando Castelar. Magistrados, Judiciário e Economia no Brasil. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (org.). **Direito & Economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 244-283.

<sup>229</sup> *Ibid.*, p. PINHEIRO, Armando Castelar. Magistrados, Judiciário e Economia no Brasil. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (org.). **Direito & Economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 244-283.

no âmbito tributário tem sido promover desigualdade da distribuição da carga tributária e estimular mais ainda a já arraigada cultura de sonegação fiscal:

Soma-se a esse quadro uma carga tributária elevada, ao menos quando comparada à de outros países em desenvolvimento, além de um Judiciário que exerce, com frequência, o controle de legalidade dos atos administrativos e o controle difuso de constitucionalidade das leis, o que conduz à concessão de um grande número de medidas liminares e tutelas antecipadas para suspensão da cobrança de tributos. Ocorre que essas medidas, quando desacompanhadas da exigência da prestação de garantia idônea, acabam por promover profundas alterações na distribuição da carga tributária e, não raro, por gerar distorções na concorrência entre as empresas<sup>230</sup>.

### 3.4.3 Aumento da litigiosidade

De fato, a tradicional demora e ineficiência na cobrança judicial do crédito fiscal implica ainda o aumento da litigiosidade na seara tributária.

Armando Castelar Pinheiro, analisando as causas de morosidade do Judiciário com base em dados de pesquisas realizadas junto a magistrados, ressalta que boa parte das ações são propostas, não para a defesa de direitos, mas para explorar a lentidão da justiça e assim adiar o cumprimento das obrigações. E registra que “para os magistrados essa é uma prática muito frequente na área tributária, particularmente na esfera federal.”<sup>231</sup>

A litigiosidade que se fala aqui não é somente aquela diretamente relacionada com o processo de execução, mas também outras discussões sobre a aplicação da legislação tributária. A cada alteração ou reforma em sede tributária, se multiplicam inúmeras teses no âmbito do Judiciário, antes mesmo da constituição do crédito tributário. E isso, sem nenhum custo a mais para as empresas, que o pagamento dos honorários contratuais do advogado, dada a facilidade com que se obtém medidas de natureza cautelar sem a apresentação de qualquer contracautela<sup>232</sup>.

Influenciam também essa litigiosidade, as peculiaridades de um processo longo e a oscilação da jurisprudência. É a busca pelo chamado ganho marginal que leva a utilização da estratégia de litigar<sup>233</sup>. Trata-se da utilização instrumental do Judiciário, com suas respectivas idiosincrasias.

<sup>230</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS. Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 113.

<sup>231</sup> PINHEIRO, Armando Castelar. Magistrados, Judiciário e Economia no Brasil. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (org.). **Direito & Economia**: análise econômica do direito e das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 244-283.

<sup>232</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS. Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 113-114.

<sup>233</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. **Demandas judiciais e morosidade da justiça civil**. Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio



De fato, considerando a constatação do IPEA de que as defesas apresentadas nos processos de execução fiscal tem pouco ou quase nenhum êxito, fica claro que o objetivo, na realidade é prolongar a demanda, adiando ou se livrando do pagamento.

O tempo não parece ser algo danoso para quem litiga contra a Fazenda Pública, principalmente em sede de execução fiscal. Na realidade, é utilizado como estratégia, porque durante a tramitação surgem várias possibilidades: prescrição intercorrente, probabilidade de melhores condições de pagamento via futuros programas de parcelamento ou de incentivo à adimplência, e até mesmo a perspectiva de se desfazer dos bens penhoráveis, transferi-los para uma nova empresa ou mesmo utilizar os recursos para aplicação em investimentos mais rentáveis. Afinal, na realidade da execução fiscal, uma sentença favorável parece não pesar tanto na opção do devedor sobre a estratégia a adotar. Não é a toa que o maior índice de recursos na execução fiscal é interposto justamente pela Fazenda Nacional<sup>234</sup>.

Isso acontece principalmente porque o maior quantitativo de devedores das Fazendas são pessoas jurídicas<sup>235</sup> que levam em consideração todas essas possíveis variáveis quando acionadas em juízo. A opção tem sido utilizar as fragilidades da Administração e do Judiciário na cobrança.

No fim, e em último caso, em um processo longo, o devedor ainda pode ser beneficiado com a alteração de entendimento jurisprudencial que é hoje uma constante no Judiciário brasileiro<sup>236</sup>.

### **3.4.4 Desestímulo dos órgãos envolvidos na cobrança**

Órgãos Fazendários abarrotados de processos, Procuradorias com crescente estoque de dívida e processos para acompanhar e Judiciário congestionado. Eis o quadro forjado pela ineficiência do sistema administrativo e judicial de cobrança dos créditos fiscais.

Alastra-se a sensação de impotência de todos os órgãos que compõem o sistema de cobrança dos créditos tributários diante do volume de processos e da falta de perspectivas de resolução<sup>237</sup>.

---

Grande do Sul (PUCRS), 2011, p.66. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relat\\_pesquisa\\_pucrs\\_edital1\\_2009.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relat_pesquisa_pucrs_edital1_2009.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2012.

<sup>234</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1 fev. 2012.

<sup>235</sup> *Ibid.*, p. 32.

<sup>236</sup> MADEIRA, Daniela Pereira. A força da jurisprudência. In: FUX, Luiz. **O novo processo civil brasileiro: direito em expectativa**. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 525-578.

Avolumam-se também as críticas a atuação dessas instituições. As divergências entre elas se multiplicam a ponto de levarem a troca de acusações<sup>238</sup> sobre de quem seria a responsabilidade pelo atual estágio de ineficiência<sup>239</sup>. O mais grave desse quadro é que a postura adotada por essas instituições frente ao problema gera distanciamento e, portanto, a busca de soluções isoladas. A situação gera uma crise entre as instituições.

Por fim, resta a sensação de que o trabalho realizado, a duras penas, no âmbito de cada das envolvidas é ignorado, desvalorizado, face ao descrédito perante a Sociedade, cuja sensação geral é de total ineficiência<sup>240</sup>.

Segundo pesquisa realizada pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) encomendada pelo CNJ, intitulada “As inter-relações entre o processo administrativo e o judicial (em matéria fiscal), a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na esfera administrativa”, há verdadeiro desprestígio da instância administrativa de cobrança e do trabalho ali realizado, que quando não é desconsiderado, é repetido na via judicial, o que implica na duplicação desnecessária de esforços, custos<sup>241</sup>. Isto, conforme mencionado *supra*, impacta diretamente no tempo de tramitação das execuções fiscais e reduz as possibilidades de recuperação do crédito.

Quando o processo chega então às Procuradorias e, posteriormente, ao Judiciário, em grande volume, a sensação que se tem é de impotência, porque sequer é possível realizar o ato básico para a regular formação da relação processual que é a citação, por inexistência de dados para localização dos devedores ou mesmo bens penhoráveis. Procuradorias e o Judiciário ficam de mãos atadas, enquanto a quantidade de processos cresce, assustadoramente, a cada ano<sup>242</sup>.

Essa realidade gera desestímulo nessas instituições e, muitas vezes, redundando em atuações protocolares de procuradores, servidores do Judiciário e juízes. Isso porque nenhum

<sup>237</sup> BRASIL. Ministério da Justiça. Secretaria de Reforma do Judiciário. **II Pacto Republicano**. Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/data/Pages/MJ8E452D90ITEMID87257F2711D34EE1930A4DC33A8DF216PTBRNN.htm>>. Acesso em: 21 ago.2011.

<sup>238</sup> BARROS, Humberto Gomes de. **Execução fiscal administrativa**. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/revista/numero39/artigo01.pdf>>. Acesso em 28 jul. 2012.

<sup>239</sup> MAIA JUNIOR, Mairan Gonçalves. **Considerações críticas sobre o anteprojeto da lei de execução fiscal administrativa**. Disponível em <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewArticle/924>>. Acesso em 2 ago. 2011.

<sup>240</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 332.

<sup>241</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Departamento de Pesquisas Judiciárias. **A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2011. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/pesq\\_sintese\\_exec\\_fiscal\\_dpj.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/pesq_sintese_exec_fiscal_dpj.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2012.

<sup>242</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2010**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2011. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel\\_justica\\_numeros\\_2010.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel_justica_numeros_2010.pdf)>. Acesso em: 5 mar. 2012.

deles acredita em perspectivas de sucesso para as execuções fiscais, que não chegam a lugar nenhum. A execução fiscal seria apenas uma forma de justificar para a Sociedade que algo está sendo feito para resgatar esses créditos não pagos, mesmo que as instituições envolvidas não creiam na eficácia do trabalho que desenvolvem.

Contudo, é preciso estar ciente que a simples diminuição do volume de execuções fiscais, sem o efetivo resgate dos créditos, não pode ser considerada uma solução para o problema, seja de uma perspectiva institucional, seja social. Não se faz reforma tributária, nem se promove justiça fiscal sem resolver, em primeiro lugar, o problema do resgate desses créditos inadimplidos.

Conforme mencionado, as práticas isoladas existem. Há iniciativas no âmbito das procuradorias, de dar tratamento diferenciado para execuções de grandes dívidas, no intuito de racionalizar o trabalho diante de uma carga desumana de processos. O IPEA ratificou a eficácia dessas iniciativas, registrando percentual mais elevado de resgate nos processos de dívidas maiores, só possível também em face da atenção especial dada a esses feitos por juízes e servidores das varas especializadas.

Posturas como essas demonstram que ainda há possibilidade de diálogo entre as instituições, mas também que o trabalho cooperativo entre elas ainda é muito reduzido.

Como se vê, os resultados da ineficiência do sistema de cobrança tem sido, além de graves, perniciosos no sentido de que tem implicado na corrosão do sentido de cidadania fiscal, de que o dever fundamental de pagar tributos deve ser compartilhado igualmente por toda a sociedade, segundo sua capacidade tributária<sup>243</sup>.

No estágio atual, não só é profícua, como necessária a correção desse sistema de cobrança que se tornou caótico.

---

<sup>243</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 33-34.

#### 4 ANÁLISE DOS SISTEMAS DE COBRANÇA DO CRÉDITO FISCAL NO DIREITO COMPARADO

Em termos de sistemas de cobrança coercitiva de créditos fiscais no Direito Comparado, é possível identificar dois modelos principais: aqueles cujo resgate depende da atuação do Poder Judiciário e outros nos quais a recuperação se concentra na esfera administrativa. A diferença básica entre eles é o órgão competente para atuação coercitiva sobre o patrimônio do devedor. No modelo judicial, atos dessa natureza são privativos do Poder Judiciário. O outro sistema fundamenta-se no exercício do poder de autotutela da Administração Tributária que pode atuar diretamente no patrimônio do devedor em caso de ausência de pagamento voluntário<sup>244</sup>.

A opção por um ou outro sistema, segundo Antonio López Díaz, é reflexo das tensões entre os poderes Executivo e Judiciário e, conseqüentemente, da maior ou menor amplitude da autotutela da Administração em cada ordenamento. Portanto, o grau de evolução da Administração e do Direito Administrativo de cada país irá definir o modelo a ser adotado<sup>245</sup>.

Delineadas as dificuldades enfrentadas no atual sistema de cobrança do crédito fiscal adotado no Brasil, oportuna a busca de soluções. Dessa feita, há um projeto de lei em tramitação no Congresso Nacional que pretende implantar no Brasil o modelo de execução fiscal administrativa.

Assim, mostrou-se necessária a exposição e análise, mesmo que sucintas, de modelos de direito comparado, especificamente aqueles nos quais prevalece a cobrança executiva pela própria Administração. Foram selecionados os sistemas vigentes em Portugal, na Espanha e nos Estados Unidos.

A escolha dos países se deu como forma de apresentar um panorama geral dos modelos de execução administrativa: o português, no qual ainda é muito presente a intervenção judicial; o espanhol, mais puramente administrativo, e o norte americano, que embora contemple a possibilidade de cobrança administrativa e judicial, possui particularidades que o tornam extremamente rigoroso com os devedores.

Dessa forma, é possível que o contato com experiências desses países seja um facilitador na identificação de alternativas que, ao mesmo tempo, sejam compatíveis com o

---

<sup>244</sup> DÍAZ, Antonio López. **La recaudación de deudas tributarias em vía de apremio**. Madrid: Marcial Pons, 1992, p. 147-148.

<sup>245</sup> *Ibid.*, p. 147-148.

ordenamento brasileiro e favoreçam o desenvolvimento de um sistema de cobrança mais eficiente.

#### 4.1 Modelo Português

O resgate do crédito tributário vencido e não pago no sistema português se dá via processo de execução fiscal. A disciplina dessa cobrança encontra-se regulamentada em três diplomas básicos<sup>246</sup>: a Lei Geral Tributária (LGT)<sup>247</sup>, o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)<sup>248</sup> e o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF)<sup>249</sup>.

Uma das peculiaridades desse sistema é que se reconhece expressamente como um modelo judicial. De fato, a teor do art. 103, n° 1, da LGT, o processo de execução fiscal português tem natureza judicial, o que não exclui a participação da Administração Tributária na prática de atos considerados não jurisdicionais.

Artigo 103.º

Processo de execução

1 - O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional.

A doutrina explica que, contudo, o dispositivo não pode ser tomado isoladamente para definir a cobrança coercitiva da dívida tributária portuguesa como modelo judicial. Pelo menos não semelhante ao praticado no Brasil<sup>250</sup>.

Em princípio, porque os atos de constrição do patrimônio do devedor não se dão exclusivamente por força de decisão judicial, característica básica dos sistemas judiciais de cobrança. São franqueados aos órgãos da Administração Tributária poderes para, diretamente, penhorar (art. 215, n.1, do CPPT)<sup>251</sup>, alienar bens constritos<sup>252</sup> (art. 248, do CPPT)<sup>253</sup>, determinar medidas de natureza cautelar (art. 51, n.1, da LGT)<sup>254</sup> etc.

<sup>246</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 148.

<sup>247</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei n° 398/98, de 17 de dezembro de 1998. **Lex**: Lei Geral Tributária. Disponível em: <<http://www.portolegal.com/LGT.htm>>. Acesso em: 1º maio 2012.

<sup>248</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei n° 433/99, de 26 de outubro de 1999. **Lex**: Código de Procedimento e de Processo Tributário. Disponível em: <<http://www.portolegal.com/cppt99.htm>>. Acesso em: 1º maio 2012.

<sup>249</sup> PORTUGAL. Lei n°13/2002, de 19 de fevereiro de 2002. **Diário da República**, n. 42, 19 fev. 2002, I Série-A, p. 1-17. Disponível em: <<http://www.dgaj.mj.pt/DGAJ/sections/files/legislacao/leg-tafs/14lei132002/downloadFile/file/14LEI132002.pdf?nocache=1143445770.51>>. Acesso em: 1º maio 2012.

<sup>250</sup> MORAES GODOY, *op. cit.*, p. 177 e 186.

<sup>251</sup> Artigo 215.º Mandado para a penhora. Ocorrências anómalas Nomeação de bens à penhora. 1 - Findo o prazo posterior à citação sem ter sido efectuado o pagamento, o funcionário, independentemente de despacho, passará mandado para penhora, que será cumprido no prazo de 15 dias se outro não for designado pelo órgão da execução fiscal ao assinar o mandado.

Outro fator que deve ser considerado, quando se analisa o sistema de cobrança coercitiva dos créditos fiscais em Portugal, diz respeito ao exercício da função jurisdicional. De fato, a Constituição Portuguesa prevê, na estrutura do Poder Judiciário, tribunais administrativos aos quais compete, especificamente, tratar das relações jurídicas administrativas e fiscais – art. 212:

Artigo 212.º Tribunais administrativos e fiscais

1. O Supremo Tribunal Administrativo é o órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais, sem prejuízo da competência própria do Tribunal Constitucional.
2. O Presidente do Supremo Tribunal Administrativo é eleito de entre e pelos respectivos juízes.
3. Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais<sup>255</sup>.

Contudo, atribuir o exercício da função jurisdicional a tribunais administrativos não é suficiente para caracterizar o sistema português de execução como modelo de cobrança exclusivamente administrativo.

É que na tradição da Europa continental pós-Revolução Francesa, as relações entre o Poder do Soberano (e seus delegados) e o povo passaram a ser confiadas a Tribunais Administrativos especializados exclusivamente em controvérsias relativas aos órgãos da Administração Pública<sup>256</sup>. Segundo Mário G. Losano<sup>257</sup>, a própria concepção do Direito Administrativo pós-revolução era de uma disciplina que, a um só tempo, defendesse o novo Estado burguês da nobreza subjugada, e fosse capaz de conter a classe popular fortalecida durante o movimento. A partir de então, o cidadão teria, nas relações com o Estado burguês, não direitos subjetivos (típicos das relações de direito privado), mas interesses juridicamente tutelados.

Portanto, dada a natureza peculiar dessas relações e do regime a elas aplicável, o exercício do Poder jurisdicional exigia um tratamento diferenciado daquele adotado nas

<sup>252</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 54.

<sup>253</sup> Artigo 248.º Regra geral. A venda é feita por meio de propostas em carta fechada, salvo quando diversamente se disponha na presente lei.

<sup>254</sup> Art. 51º. Providências cautelares. 1 – A administração tributária pode, nos termos da lei, tomar providências cautelares para garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

<sup>255</sup> PORTUGAL. Constituição (1976). **Lex**: legislação federal. Disponível em:

<<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 1º maio 2012.

<sup>256</sup> Trata-se de perspectiva diversa dos países que seguiram a tradição da *Common Law*, entre eles, neste aspecto, o Brasil, no qual há jurisdição una e em que todos são submetidos à supremacia da lei, inclusive o Estado, *rule of law*. LOSANO, Mario G. **Os grandes sistemas jurídicos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 92.

<sup>257</sup> *Ibid.*, p. 93-94.

relações privadas. Concebidos os tribunais administrativos, passaram a exercer uma jurisdição própria, apartada, mas paralela a comum. Tal circunstância não os desnatura como órgãos jurisdicionais, porquanto, nos países que o adotam, tradicionalmente o exercício da função jurisdicional é compartilhado, com privatividade, entre órgãos administrativos e judiciais propriamente ditos.

Na verdade, o modelo de execução fiscal português é considerado de natureza híbrida<sup>258</sup> porque a maior parte do procedimento (e na maioria dos processos) se concentra na Administração Tributária contando com a participação/intervenção judicial (via Tribunais Tributários) basicamente nas hipóteses que se enquadrem no art. 96, do CPPT<sup>259</sup>.

Com efeito, a execução fiscal no ordenamento português é um procedimento no qual há a participação de órgãos de natureza administrativa e jurisdicional. As competências de cada um deles estão bem definidas na lei, predominando, quanto aos órgãos jurisdicionais, atividades de controle.

Em todo caso, há regra geral de acesso à Justiça tributária, garantindo tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos cujos atos que venham a ser ofensivos, são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei (art.9º, n. 1 e 2, da LGT<sup>260</sup>).

O procedimento é iniciado e transcorre, quase completamente, junto aos chamados serviços periféricos locais da Administração Tributária. Realizada a liquidação (art.59, do CPPT<sup>261</sup>), que equivale ao lançamento tributário do direito brasileiro, o contribuinte poderá impugnar o ato por meio de pedidos junto à própria Administração (pedido de revisão e reclamação graciosa) ou impugná-lo judicialmente (impugnação judicial) em 90 dias (arts. 70<sup>262</sup> e 102<sup>263</sup> do CPPT) junto ao Tribunal Tributário de Primeira instância.

<sup>258</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 172-173.

<sup>259</sup> Artigo 96.º Objecto.1 - O processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

<sup>260</sup> Artigo 9º. Acesso à justiça tributária. 1- É garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos. 2 – Todos os actos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei.

<sup>261</sup> Artigo 59.º Início do procedimento. 1 - O procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes, ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente. 2 - O apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.

<sup>262</sup> Artigo 70.º Apresentação, fundamentos e prazo da reclamação graciosa. 1 - A reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo de 120 dias contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º

<sup>263</sup> Artigo 102.º Impugnação judicial. Prazo de apresentação. 1 - A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes: a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação; c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; d) Formação da presunção de indeferimento tácito; e) Notificação dos restantes actos que possam ser

Essa impugnação é de amplo espectro e abrange alegações de ilegalidades (concretas ou abstratas) que afetem sua existência ou validade<sup>264</sup>. Nenhuma dessas insurgências será capaz de suspender o curso da cobrança, salvo se apresentada garantia adequada (art. 103, n.4, do CPPT<sup>265</sup>).

Superada esta fase, ainda na via administrativa, é instaurada a execução fiscal, sendo determinada a citação. Perfectibilizado este ato, põe-se a disposição do contribuinte a possibilidade de propor o pagamento em prestações<sup>266</sup>, dação em pagamento ou apresentar oposição<sup>267</sup>. O pagamento em prestações depende do oferecimento de garantia, art. 198, I e 199, n. 1 e 2, do CPPT<sup>268</sup> (bancária, caução, seguro-caução, penhor, hipoteca voluntária) e deve ser concluído no período máximo de 5 anos.

A oposição será apreciada pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância, tem fundamentação vinculada (art. 204, do CPPT). Esta insurgência não poderá ter o mesmo teor da impugnação judicial, cuja matéria é considerada preclusa. Só serão discutidas questões supervenientes à impugnação judicial. Eventual alegação de ilegalidade só é admitida se discutida em abstrato:

Artigo 204.º

Fundamentos da oposição à execução

- 1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:  
a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a

---

objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código; f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

<sup>264</sup> GUIMARÃES CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 94.

<sup>265</sup> Artigo 103.º Apresentação. Local. Efeito suspensivo. 4 - A impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos n.os 1 a 5 e 9 do artigo 199.º

<sup>266</sup> O pagamento em prestações não é extensível a algumas exações como os tributos sujeitos ao regime de recolhimento na fonte, os que repercutiram em terceiros. (Artigo 196.º Pagamento em prestações e outras medidas. 2 - O disposto no número anterior não é aplicável às dívidas de recursos próprios comunitários e às dívidas resultantes da falta de entrega, dentro dos respectivos prazos legais, de imposto retido na fonte ou legalmente).

<sup>267</sup> Artigo 189.º Efeitos e função das citações. 1 - A citação comunicará ao devedor os prazos para oposição à execução e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento.

<sup>268</sup> Artigo 198.º Requisitos do pedido. 1 - No requerimento para pagamento em prestações o executado indicará a forma como se propõe efectuar o pagamento e os fundamentos da proposta; Artigo 199.º Garantias. 1 - Caso não se encontre já constituída garantia, com o pedido deverá o executado oferecer garantia idónea, a qual consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente. 2 - A garantia idónea referida no número anterior poderá consistir, ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no artigo 195.º, com as necessárias adaptações. [...] 8 - É competente para apreciar as garantias a prestar nos termos do presente artigo a entidade competente para autorizar o pagamento em prestações. 9 - Em caso de diminuição significativa do valor dos bens que constituem a garantia, o órgão da execução fiscal ordenará ao executado que a reforce, em prazo a fixar entre 15 e 45 dias, com a cominação prevista no n.º 7 deste artigo. 10 - A garantia poderá ser reduzida, oficiosamente ou a requerimento dos contribuintes, à medida que os pagamentos forem efectuados e se tornar manifesta a desproporção entre o montante daquela e a dívida restante.



- que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;
- b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
  - c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
  - d) Prescrição da dívida exequenda;
  - e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
  - f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;
  - g) Duplicação de colecta;
  - h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;
  - i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.
- 2 - A oposição nos termos da alínea h), que não seja baseada em mera questão de direito, reger-se-á pelas disposições relativas ao processo de impugnação.

Não oferecida qualquer garantia até essa ocasião, será realizada a penhora que conta com uma ordem de prioridade (art. 219, do CPPT<sup>269</sup>). Em seguida, há a convocação de todos os credores que deverão reclamar seus créditos. Encerrada esta fase, há a venda dos bens, a ser realizada, seja por meio de propostas em cartas fechadas ou ainda em hasta pública.

É possível identificar traços peculiares do sistema português de cobrança capazes de imprimir maior celeridade e eficácia ao resgate de débitos, entre os quais se pode destacar: suspensão da execução vinculada ao oferecimento de garantia adequada<sup>270</sup> (art.69, f<sup>271</sup> e 169, n.1<sup>272</sup> do CPPT); fixação de prazo de seis meses para conclusão do procedimento tributário

<sup>269</sup> Artigo 219.º Bens prioritariamente a penhorar. 1 - Sem prejuízo do disposto no n.º 4 do presente artigo, a penhora começa pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito do exequente. 2 - Tratando-se de dívida com privilégio, e na falta de bens a que se refere o número anterior, a penhora começa pelos bens a que este respeitar, se ainda pertencerem ao executado e sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 157.º 3 - (Revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.) 4 - Caso a dívida tenha garantia real onerando bens do devedor por estes começará a penhora que só prosseguirá noutros bens quando se reconheça a insuficiência dos primeiros para conseguir os fins da execução.

<sup>270</sup> É certo que a Administração poderá dispensar o executado da prestação de garantia nos casos que tal exigência possa causar prejuízo irreparável. Quando manifesta a falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e acrescidos, desde que, em qualquer dos casos, a insuficiência ou inexistência de bens não seja de responsabilidade do executado (art. 52, n.4, LGT).

<sup>271</sup> Artigo 69.º Regras fundamentais. São regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa: f) Inexistência do efeito suspensivo, salvo quando for prestada garantia adequada nos termos do presente Código, a requerimento do contribuinte a apresentar com a petição, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo órgão periférico local competente.

<sup>272</sup> Artigo 169.º Suspensão da execução. Garantias. 1 - A execução ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente.

(art. 57, n. 1<sup>273</sup>, LGT); possibilidade de providências cautelares a cargo da Administração Tributária (art.135, n. 1<sup>274</sup> do CPPT); concentração dos meios de defesa na impugnação judicial e efeito preclusivo (art.68, n. 2<sup>275</sup> e 99<sup>276</sup>, do CPPT); maior simplicidade para o reconhecimento de responsabilidade tributária (art.24, n. 1<sup>277</sup>, LGT); pedido de parcelamento sempre dependente da apresentação de garantia (art.198, n. 1 e 199, do CPPT).

Ao condicionar a suspensão da cobrança do crédito fiscal ao oferecimento de garantia adequada, tanto na via administrativa, quanto na judicial, a legislação portuguesa estabeleceu medida que, a um só tempo, permite a ampla discussão do lançamento, desestimula litígios de objetivos manifestamente protelatórios e assegura a eficácia da tutela executiva. A adoção de regra semelhante seria, não só possível, como recomendável no sistema brasileiro, o qual se mostra excessivamente generoso com as hipóteses de suspensão do crédito tributário sem colocar à disposição da Administração contracautela ou meios eficazes para a preservação/garantia do crédito público regularmente constituído.

De fato, a teor do art. 151, do CTN, somente na hipótese de suspensão decorrente do depósito do montante integral do crédito tributário, é fornecida garantia efetiva para a cobrança<sup>278</sup>. A vantagem é que, em caso de insucesso da impugnação realizada pelo contribuinte, o litígio finaliza-se e dá-se, imediatamente, a conversão em renda ou transformação em pagamento do valor equivalente ao crédito em discussão.

A simples possibilidade de, por exemplo, discutir administrativamente, sem qualquer custo, o lançamento, com efeito de suspender a cobrança, estimula sua utilização

<sup>273</sup> Artigo 57º. Prazos. 1 – O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de seis meses, devendo administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios.

<sup>274</sup> Artigo 135.º Providências cautelares. 1 - São admitidas em processo judicial tributário as seguintes providências cautelares avulsas a favor da administração tributária: a) O arresto; b) O arrolamento.

<sup>275</sup> Artigo 68.º Procedimento de reclamação graciosa. [...] 2 - Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.

<sup>276</sup> Artigo 99.º Fundamentos da impugnação. Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente: a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; b) Incompetência; c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; d) Preterição de outras formalidades legais.

<sup>277</sup> Artigo 24.º Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos. 1 – Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão de pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

<sup>278</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 99.

como forma de postergar o pagamento por um longo período<sup>279</sup>. Da mesma forma, a legislação que rege o procedimento administrativo prevê muitos recursos. Além da impugnação, em primeira instância, para as Delegacias da Receita Federal de Julgamento<sup>280</sup> (art. 25, do Decreto nº 70.235/72) há, em seguida, o recurso para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>281</sup> (CARF) (art. 33, do Decreto nº 70.235/72) e, por fim, ainda no âmbito do CARF, um recurso especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 37, §2º, do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 4º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

Daí segue um longo período de discussão administrativa, estimado pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas em 5 (cinco) anos<sup>282</sup>. Além disso, os argumentos utilizados nesta via poderão ser repetidos, integralmente, no âmbito judicial das formas mais variadas, antes ou depois da instauração da execução. De fato, o devedor poderá lançar mão de ação declaratória, mandado de segurança, ação anulatória, objeção de preexecutividade e embargos à execução (art. 38, da LEF).

Em todas essas hipóteses, o devedor poderá obter junto ao Judiciário, a suspensão do curso da cobrança, por meio de liminar ou tutela antecipada (art. 151, IV e V do CTN)<sup>283</sup>. Até mesmo se os embargos à execução, atualmente, é dispensado o oferecimento de garantia, não obstante a exigência legal expressa do art. 16, da Lei nº 6.830/80. Isso em razão do entendimento jurisprudencial de que a regra do art. 739-A, §1º do CPC aplica-se subsidiariamente à execução fiscal<sup>284</sup> mas, com a ressalva de que, ausente garantia, não há efeito suspensivo. Ou seja, o devedor dispõe de muitos meios quando quer simplesmente protelar o pagamento do crédito tributário.

Segundo estudos de Armando Castelar Pinheiro<sup>285</sup> há alta incidência de casos levados ao Judiciário não em busca da solução de verdadeira controvérsia judicial, mas sim

<sup>279</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução fiscal e efetividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 101.

<sup>280</sup> Colegiados regionais compostos apenas por autoridades administrativas.

<sup>281</sup> Colegiado paritário composto por representantes da Administração Fiscal e dos contribuintes – art. 25, §6º, do Decreto nº 70.235/72.

<sup>282</sup> FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Relatório Final NEF 2009** – Reforma do Processo Administrativo Fiscal. Federal (PAF) / CARF. Disponível em: <<http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/19/relatorio-final-completo-nef-2009-v-1-0.pdf>>. Acesso em: 23 jul. 2012.

<sup>283</sup> *Ibid.*, p. 112.

<sup>284</sup> BENJAMIM, Herman. Recurso Especial nº 1.024.128/PR. In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Revista Eletrônica de Jurisprudência**, Brasília, DF, p. 1-11, 2008. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200800151467&dt\\_publicacao=19/12/2008](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200800151467&dt_publicacao=19/12/2008)>. Acesso em: 1º jun. 2012.

<sup>285</sup> PINHEIRO, Armando Castelar. Magistrados, Judiciário e Economia no Brasil. In ZYLBERSZTAJN, Decio e SZTAJN, Rachel (org.). **Direito & Economia**: análise econômica do direito e das organizações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 253-254.

como forma de explorar a lentidão do Judiciário e, por consequência, adiar o cumprimento de uma obrigação. Na seara tributária federal o índice corresponderia a 51,3% dos casos.

E nesse diapasão, percebe-se o quão vantajoso seria, em termos de celeridade e eficiência, a adoção, como no sistema Português, de prazo para finalização do procedimento tributário, bem como a concentração dos meios de defesa, no caso brasileiro, na via judicial.

Ainda na questão da suspensão da cobrança, o parcelamento de débitos fiscais, no modelo adotado no Brasil, tem se mostrado, na prática, instrumento utilizado apenas para postergar o cumprimento das obrigações. Nessa hipótese, também sem qualquer contrapartida que assegure o pagamento em caso de inadimplemento do acordo.

Com efeito, excetuado o parcelamento ordinário<sup>286</sup>, que exige a apresentação de garantia real ou fidejussória (art. 11, §1º, da Lei nº 10.522/02 c/c art.1º, Portaria MF nº 520/2009) para débitos superiores a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), os programas de parcelamento de débitos instituídos pela União não mais exigem a apresentação de garantia para celebração do acordo, seja qual for o valor do débito.

Dessa forma, a adesão aos acordos de parcelamento, se torna mais um meio de adiar o pagamento e ganhar tempo para se desfazer do patrimônio. As execuções fiscais, assim, tornam-se intermináveis e, muitas vezes, quando já esvaziado totalmente o lastro patrimonial, há a rescisão do acordo celebrado e são iniciadas as diligências no sentido de localização de bens que já não mais existem.

Portanto, seria bastante importante para garantia de eficácia das execuções a exigência, sempre, de garantia para débitos de maior valor, a partir dos R\$ 100.000,00 (cem mil reais)<sup>287</sup>, com previsão de excussão imediata no caso de inadimplemento.

Outra medida interessante é a possibilidade da tomada de providências de caráter cautelar como a hipoteca legal e penhor pela Administração para preservação do interesse na eficácia da execução (art. 195, CPPT). Isso porque permite atitudes imediatas para preservação de lastro patrimonial suficiente para pagamento do débito exequendo.

Instrumento que pode ser considerado similar no ordenamento nacional é o chamado arrolamento de bens previsto no art. 64, da Lei nº 9.532/97. Segundo a regra, a Receita Federal do Brasil procederá ao arrolamento de bens e direitos do contribuinte na hipótese de crédito tributário em valor que supere trinta por cento do patrimônio conhecido do

---

<sup>286</sup> Assim denominado porque está permanentemente à disposição do devedor. Esse parcelamento permite que o devedor pague o débito inscrito em Dívida Ativa da União em 60 (sessenta) prestações mensais – art. 10, da Lei nº 10.522/02.

<sup>287</sup> Não se conhece nenhum estudo do Ministério da Fazenda que lastreie a fixação da exigência de garantia somente em débitos acima de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Acredita-se que um limite menor seja mais consentâneo com princípios como a indisponibilidade do patrimônio público.

contribuinte, e seja superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais)<sup>288</sup>. A medida impõe apenas ao proprietário dos bens e direitos arrolados o dever de comunicar eventual transferência, alienação ou oneração à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

Na prática o instituto brasileiro não gera maiores resultados como garantia da futura execução a ser ajuizada, principalmente por não existir disciplina pormenorizada acerca da qualidade desses bens, avaliação por profissionais habilitados, análise acerca de eventual dificuldade de alienação, circunstâncias importantes para o caso de necessidade de serem utilizados como garantia na futura execução fiscal<sup>289</sup>.

O ideal, mais seguro e célere, seria, com no sistema Português, a oneração via hipoteca ou penhor pela própria Administração, com um controle sobre a qualidade dos bens e suficiência para efeito de garantia integral do crédito em cobrança. O que não afastaria, de modo algum, a possibilidade de questionamento do ato de constrição, junto ao Poder Judiciário, para controle da legalidade.

## 4.2 Modelo Espanhol

A Espanha adota um sistema de cobrança eminentemente administrativo. A legislação que rege a matéria – *Ley General Tributaria*<sup>290</sup> (LGT) – estipula-o expressamente:

Artículo 160. La recaudación tributaria.

1. La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

Artículo 163. Carácter del procedimiento de apremio.

1. El procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria.

A adoção desse modelo advém do poder de autotutela da Administração reconhecido como de raiz constitucional pelo Tribunal Constitucional Espanhol:

4. La potestad de la Administración de autoejecución de las resoluciones y actos dictados por ellas se encuentra en nuestro Derecho positivo vigente legalmente reconocido y no puede considerarse que sea contrario a la Constitución. Es verdad que el artículo 117.3 de la Constitución atribuye el monopolio de la potestad jurisdiccional consistente en ejecutar lo decidido a los Jueces y Tribunal

<sup>288</sup> Nos termos do art. 64, §7º, da Lei nº 9.532/97 esse valor foi aumentado pelo art. 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.171, de 7 jul. 2011 para R\$ 2.000.000,00 (dois milhões) de reais.

<sup>289</sup> Lei nº 9.532/97, art. 64 e seguintes.

<sup>290</sup> ESPANHA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, Ley General Tributaria. **Base de datos de legislación.** Disponível em: <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/158-2003.t3.html#c5](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.t3.html#c5)>. Acesso em: 28 maio de 2012.

establecidos en las Leyes, pero no es menos cierto que el artículo 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración Pública ha de atenerse el de eficacia «con sometimiento pleno de la Ley y al Derecho», significa ello una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumento en que se concrete la consagración de la eficacia. Entre ellas no cabe duda de que se puede encontrar la potestad de autotutela o de autoejecución practicable genéricamente por cualquier Administración Pública con arreglo al artículo 103 de la Constitución y, por ende, puede ser ejercida por las autoridades municipales, pues aun cuando el artículo 140 de la Constitución establece la autonomía de los municipios, la Administración municipal es una Administración pública en el sentido del antesreferido artículo 103.<sup>291</sup>

Portanto, a Administração Tributária é competente, não só para declarar as obrigações, mas para executá-las e também conhecer todos os incidentes relativos à cobrança.

A cobrança de tributos na Espanha é denominada *recaudación* e se dá em duas fases<sup>292</sup>: uma voluntária (período voluntário), até o prazo de vencimento previsto na legislação outra dita executiva (período executivo), via cobrança coativa, principalmente por meio do *procedimiento de apremio*, equivalente a execução fiscal do direito brasileiro.

A fase executiva inicia-se com o vencimento dos prazos que a legislação especifica para pagamento dos vários tributos ou, no caso de declaração do próprio contribuinte, o dia seguinte a sua apresentação<sup>293</sup>. Nessa oportunidade, o contribuinte ainda poderá realizar o pagamento espontâneo e, em caso negativo, é iniciado o *procedimiento de apremio* (art.161, n. 1, LGT<sup>294</sup>).

Contudo, o período executivo só terá início quando finalizado eventual pedido do contribuinte de alargamento de prazo para pagamento (*aplazamiento*), pedido de parcelamento (*fraccionamiento*) ou pretensão de compensação (*compensacion*) formulados ainda no período voluntário (art.161, n. 2,<sup>295</sup> LGT). Em se tratando dos dois primeiros, a Administração Tributária, em regra, exigirá o oferecimento de garantia, que poderá ser convertida em penhora quando do processo de *apremio* (art.82, LGT<sup>296</sup>)<sup>297</sup>.

<sup>291</sup> ESPANHA. Tribunal Constitucional Espanhol. Sentença 22/84, da Sala Segunda, Madrid, ES, 17 de fevereiro de 1984. Boletín Oficial Del Estado (BOE), 9 de março de 1984. **Lex:** jurisprudência constitucional. Disponível em: <[http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases\\_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1984-0022](http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1984-0022)>. Acesso em: 28 maio 2012.

<sup>292</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 21-22.

<sup>293</sup> Caso a declaração seja apresentada após o vencimento.

<sup>294</sup> Artículo 161. Recaudación en período ejecutivo.

1. El período ejecutivo se inicia: a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el ; b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

<sup>295</sup> 2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

<sup>296</sup> Artículo 82. Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.

Eventual questionamento judicial dos créditos ou outros procedimentos executivos podem correr concomitantemente ao *procedimiento de apremio* (art. 164, n.1, LGT)<sup>298</sup>.

A legislação espanhola põe à disposição da Administração Tributária várias prerrogativas (faculdades) que a instrumentalizam para o desempenho da atividade. Elas incluem medidas de caráter cautelar que poderão ser tomadas diretamente, e (art.162<sup>299</sup>, da LGT) para evitar que desapareçam, se destruam ou se alterem provas determinantes da existência ou cumprimento de obrigações tributárias.

As medidas vão desde o exame de documentos, livros, contabilidade, faturas, correspondências, inspeções e outras medidas similares desde que mantenham relação com as

1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta Ley.

<sup>297</sup> Nos termos do dispositivo a garantia poderá ser dispensada quanto a débitos de valor inferior ao que vier a ser estabelecido em norma tributária ou o executado careça de bens suficientes, ou cujo oferecimento possa afetar substancialmente sua atividade (art. 82, n.2, da LGT).

<sup>298</sup> Artículo 164. Concurrencia de procedimientos. 1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la Ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas: 1. Cuando concorra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo. 2. Cuando concorra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Para ambos casos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

<sup>299</sup> Artículo 162. Facultades de la recaudación tributaria.

1. Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta Ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta Ley.

Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta Ley.

2. Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación desarrollarán las actuaciones materiales que sean necesarias en el curso del procedimiento de apremio. Los obligados tributarios deberán atenderles en sus actuaciones y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos que al efecto se hubiesen dictado, se podrá acordar, previo apercibimiento, la ejecución subsidiaria de dichas resoluciones o requerimientos, mediante acuerdo del órgano competente.

atividades econômicas do investigado (art. 142, n. 1 e 2<sup>300</sup>, da LGT). É possível ainda determinar depósito, apreensão de mercadorias. As medidas cautelares deverão ser pautadas na proporcionalidade e limitadas temporalmente. Dependem da ratificação nos quinze dias que se seguirem a sua adoção. Serão afastadas logo que desaparecerem as circunstâncias que as motivaram. É sempre vedada a opção por medidas que possam implicar em prejuízo de difícil ou impossível reparação (art. 146, n. 1 a 3<sup>301</sup>, da LGT).

O *procedimiento de apremio* será instruído com a *providencia de apremio* (art.167, n. 2<sup>302</sup>, da LGT) título executivo que embasa a cobrança, equivalente à Certidão de Dívida Ativa do direito brasileiro. Iniciado o procedimento, será notificado o executado para pagar o débito e seus devidos acréscimos. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário depende de previsão legal e aplica-se aos recursos e reclamações econômico-administrativas (art.165<sup>303</sup>, da LGT). Tais recursos dispensarão o oferecimento de garantia caso a insurgência seja embasada nas alegações de erro material, aritmético ou de fato, no cálculo da liquidação (equivalente ao lançamento do direito brasileiro), pagamento, compensação, revogação,

---

<sup>300</sup> Artículo 142. Facultades de la inspección de los tributos.1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias. 2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos impositivos o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley.

<sup>301</sup> Artículo 146. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección. 1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron

<sup>302</sup> 2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

<sup>303</sup> Artículo 165. Suspensión del procedimiento de apremio. 1. El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria.



suspensão ou prescrição do direito de cobrança (art. 165, n. 2<sup>304</sup>, da LGT). Portanto, se assemelham à objeção de preexecutividade do direito brasileiro.

Eventual penhora será efetivada pela Administração que notificará os órgãos responsáveis em caso de necessidade de registro (art. 170, n. 2<sup>305</sup>, da LGT). Em face da constrição, poderá ser apresentada oposição, cuja fundamentação é vinculada às seguintes alegações: extinção da dívida ou prescrição, ausência de notificação no *procedimiento de apremio*, descumprimento das normas que regulam a penhora e suspensão do processo de cobrança (art. 167, n.3, da LGT<sup>306</sup>).

A alienação de bens penhorados poderá ser realizada por concurso, leilão ou adjudicação e não poderá ser iniciada até que haja o trânsito em julgado administrativo das oposições ao lançamento<sup>307</sup> (art. 172, n. 1 e 3<sup>308</sup>, da LGT).

Optando pela adjudicação, a Administração deverá realizá-la sem que o valor da aquisição seja menor que 75% da avaliação (art. 172, n. 2<sup>309</sup>, da LGT). A opção por este meio de expropriação implicará na extinção do débito perseguido.

Se o crédito for declarado incobrável, ou seja, na hipótese de declaração de falência ou insolvência dos obrigados ao pagamento (art. 173, n.1, “b”<sup>310</sup>, da LGT) o

<sup>304</sup> 2. El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.

<sup>305</sup> 2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.

<sup>306</sup> 3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a. Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b. Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c. Falta de notificación de la liquidación.
- d. Anulación de la liquidación.
- e. Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

<sup>307</sup> Salvo hipóteses de força maior, bens perecíveis, bens sobre os quais exista risco de perda iminente de valor ou quando o contribuinte solicite expressamente a alienação (art. 172, n. da LGT).

<sup>308</sup> Artículo 172. Enajenación de los bienes embargados. 1. La enajenación de los bienes embargados se realizará mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente. 3. La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

<sup>309</sup> 2. El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación.

La adjudicación se acordará por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75 % del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación.

*procedimiento de apremio* será finalizado. Contudo, a Administração poderá retomar a cobrança desses créditos caso tenha conhecimento de solvência de algum obrigado, dentro do prazo prescricional (art.173, n. 2<sup>311</sup>, da LGT).

Há normas prevendo, especificamente, o dever de colaboração do executado e a possibilidade do intercâmbio de informações (art. 177 bis<sup>312</sup>, da LGT).

Como se vê, o sistema espanhol coloca a Administração Tributária como a principal responsável pelo resgate dos créditos fiscais, em um procedimento relativamente simples, que procura por em sintonia a eficácia da atividade de cobrança e as garantias dos contribuintes.

Todavia, o sistema tem a marcante presença do poder de autotutela, reconhecido constitucionalmente naquela ordem como necessário para garantir a eficácia das decisões no âmbito administrativo.

Tal característica dificulta a aplicação de muitos desses preceitos ao modelo judicial de cobrança de créditos fiscais hoje adotado no Brasil. Isso deve-se, principalmente, ao fato de que, ao poder de autotutela da Administração aqui não é dada a amplitude alcançada nas legislações de muitos países europeus<sup>313</sup>.

Assim como no sistema português, há de se destacar a exigência, também no direito espanhol, de garantia sempre que for postergado o pagamento do crédito tributário constituído, o que implica em melhores perspectivas para futura cobrança coercitiva, mesmo em caso de eventual demora na finalização do processo.

Outra medida interessante é, mais uma vez, a possibilidade de tomada de medidas cautelares diretamente pela Administração para preservação do lastro patrimonial que irá garantir, no caso brasileiro, a efetividade da prestação jurisdicional executiva e cuja importância já se comentou no item precedente.

---

<sup>310</sup> Artículo 173. Terminación del procedimiento de apremio.1. El procedimiento de apremio termina: a) Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.

<sup>311</sup> 2. En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.

<sup>312</sup> Artículo 177 bis. Actuaciones de asistencia mutua.1. La Administración tributaria podrá requerir y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia.2. De conformidad con lo establecido en el artículo 83.1, segundo párrafo, de esta Ley, se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades y actuaciones a las que se refiere ese apartado realizadas en el ámbito de la normativa sobre asistencia mutua.3. A las actuaciones que la Administración tributaria realice como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas les será de aplicación lo establecido en los capítulos anteriores de este título, con las especialidades contenidas en este capítulo. 4. La asistencia que la Administración tributaria preste a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua estará sometida a las limitaciones establecidas en esta última.

<sup>313</sup> MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: RT, 1993, p. 45-46.

### 4.3 Modelo Norte-Americano

A cobrança dos créditos fiscais nos Estados Unidos pode ser feita tanto na via administrativa (*administrative collection*) como na judicial (*foreclosure action*). Segundo Arnaldo Sampaio Godoy<sup>314</sup>, dada notória eficiência, agilidade e celeridade do modelo administrativo, os agentes do fisco raramente recorrem ao procedimento judicial. O procedimento é regulado pelo *Internal Revenue Code* (IRC)<sup>315</sup>.

Na base do modelo norte americano de cobrança está o *voluntary compliance* que evoca o pagamento dos tributos como dever fundamental componente do exercício de cidadania<sup>316</sup>.

Tal premissa implica no fortalecimento dos poderes do Fisco, especialmente no modelo de cobrança administrativa, no qual predomina ampla margem de discricionariedade para seus agentes<sup>317</sup>. Os agentes da *colletion division* ou agentes do fisco são instrumentalizados com uma vasta gama de mecanismos investigatórios necessários ao efetivo resgate do crédito fiscal. Não há sequer sigilo bancário em favor do contribuinte. Além disso, e como suporte, há uma legislação penal bastante rígida em relação a práticas de evasão e sonegação fiscal<sup>318</sup>.

Iniciado com a inscrição do débito (*assessment of tax*), o procedimento de cobrança administrativa é seguido com a notificação do contribuinte para imediato pagamento em 10 (dez) dias e da iminência da penhora sobre contas bancárias, salários ou outros bens que possua.

Há a possibilidade de parcelamento do débito ou composição da dívida por proposta do fisco (Seção 6159 “a”<sup>319</sup>, IRC). O parcelamento tem prazo máximo de três anos (Seção 6159, “c.4”<sup>320</sup>, IRC), aplica-se a dívidas menores (inferiores a 10 mil dólares – Seção

<sup>314</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 131.

<sup>315</sup> Disponível em: <[http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26?quicktabs\\_8=1#quicktabs-8](http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26?quicktabs_8=1#quicktabs-8)>. Acesso em: 26 jul. 2012.

<sup>316</sup> MORAES GODOY, *op. cit.*, p. 120.

<sup>317</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, Brasília, DF, ano 5, n. 5, p. 146-167, 2003.

<sup>318</sup> *Ibid.*, p. 157.

<sup>319</sup> (a) Authorization of agreements

The Secretary is authorized to enter into written agreements with any taxpayer under which such taxpayer is allowed to make payment on any tax in installment payments if the Secretary determines that such agreement will facilitate full or partial collection of such liability.

<sup>320</sup> (4) the agreement requires full payment of such liability within 3 years; and

6159 “c.1”<sup>321</sup>, IRC) e contribuintes que preencham certos requisitos (Seção 6159, “c 2-5”<sup>322</sup>, IRC). Trata-se de ato discricionário da Administração e adequado às condições pessoais do contribuinte. A celebração do acordo suspende o prazo prescricional. Sobre o parcelamento, esclarece Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy:

Exige-se pagamento imediato da parcela devida, seguindo prestações mensais de igual valor, que são calculadas discricionariamente pelo fisco federal daquele país. Suspendem-se prazos prescricionais e exige-se que o contribuinte preste contas com frequência, declinando sua situação financeira; sua vida passa a ser monitorada pelo fisco.<sup>323</sup>

Caso não haja pagamento, os agentes do fisco dão início à fase de localização e constrição de bens (Seção 6321<sup>324</sup>, IRC). A primeira medida é a pré-penhora (*lien*) que torna inalienáveis os bens e só é levantada com a quitação do débito (Seção 6322<sup>325</sup>, IRC). Localizados bens, pode ser implementada a penhora propriamente dita (*levy*) (Seção 6331 (a)<sup>326</sup>, IRC), que poderá ser impugnada administrativamente apenas ao fundamento de

<sup>321</sup> (c) Secretary required to enter into installment agreements in certain cases In the case of a liability for tax of an individual under subtitle A, the Secretary shall enter into an agreement to accept the full payment of such tax in installments if, as of the date the individual offers to enter into the agreement—0; (1) the aggregate amount of such liability (determined without regard to interest, penalties, additions to the tax, and additional amounts) does not exceed \$10,000;

<sup>322</sup> (2) the taxpayer (and, if such liability relates to a joint return, the taxpayer’s spouse) has not, during any of the preceding 5 taxable years—

(A) failed to file any return of tax imposed by subtitle A;

(B) failed to pay any tax required to be shown on any such return; or

(C) entered into an installment agreement under this section for payment of any tax imposed by subtitle A,

(3) the Secretary determines that the taxpayer is financially unable to pay such liability in full when due (and the taxpayer submits such information as the Secretary may require to make such determination);

(4) the agreement requires full payment of such liability within 3 years; and

(5) the taxpayer agrees to comply with the provisions of this title for the period such agreement is in effect.

<sup>323</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, Brasília, DF, ano 5, n. 5, p. 146-167, 2003.

<sup>324</sup> If any person liable to pay any tax neglects or refuses to pay the same after demand, the amount (including any interest, additional amount, addition to tax, or assessable penalty, together with any costs that may accrue in addition thereto) shall be a lien in favor of the United States upon all property and rights to property, whether real or personal, belonging to such person.

<sup>325</sup> Unless another date is specifically fixed by law, the lien imposed by section 6321 shall arise at the time the assessment is made and shall continue until the liability for the amount so assessed (or a judgment against the taxpayer arising out of such liability) is satisfied or becomes unenforceable by reason of lapse of time.

<sup>326</sup> (a) Authority of Secretary If any person liable to pay any tax neglects or refuses to pay the same within 10 days after notice and demand, it shall be lawful for the Secretary to collect such tax (and such further sum as shall be sufficient to cover the expenses of the levy) by levy upon all property and rights to property (except such property as is exempt under section 6334) belonging to such person or on which there is a lien provided in this chapter for the payment of such tax. Levy may be made upon the accrued salary or wages of any officer, employee, or elected official, of the United States, the District of Columbia, or any agency or instrumentality of the United States or the District of Columbia, by serving a notice of levy on the employer (as defined in section 3401(d)) of such officer, employee, or elected official. If the Secretary makes a finding that the collection of such tax is in jeopardy, notice and demand for immediate payment of such tax may be made by the Secretary and, upon failure or refusal to pay such tax, collection thereof by levy shall be lawful without regard to the 10-day period provided in this section.

eventual irregularidade. Finaliza-se com a venda dos bens por melhor preço e acima do valor mínimo em leilão (*sale*) (Seção 6335, (1.e) e (2.d) <sup>327</sup>, IRC) com pagamento imediato.

O procedimento todo é ágil e célere<sup>328</sup>, com ampla discricionariedade ao Fisco. Não há espaço para discussões administrativas acerca da legitimidade e regularidade do crédito cobrado e o contribuinte se vê cercado de restrições. O devedor não tem direito de opor sigilo bancário à Administração Fiscal. Os bancos, por sua vez, tem o dever de informar, toda a movimentação bancária do contribuinte e, em seguida, disponibilizar ao Fisco as quantias identificadas<sup>329</sup>.

Quando celebra acordo de parcelamento, o devedor passa a ter o dever de informar ao fisco, pormenorizadamente, sua condição material. Na fixação da parcela devida, só é resguardada margem suficiente para que o interessado possa sustentar a si e sua família (*basic living expenses*)<sup>330</sup>.

Dada a eficiência da chamada execução administrativa, a utilização da via judicial é bastante rara. Restringe-se às hipóteses em que há conflitos entre o credor-Fisco e terceiros que possuam direitos ou expectativas em relação aos bens do devedor.

A execução fiscal judicial (*civil action* ou *foreclosure action*) é ajuizada nas *District Courts*<sup>331</sup>.

Embora em rápida síntese, percebe-se que muito pouco do modelo de execução dos Estados Unidos seria compatível com os direitos e garantias do contribuinte e a posição que a Administração Pública ocupa no ordenamento brasileiro.

Isso porque, principalmente no modelo administrativo predominante, a execução fiscal torna-se uma perseguição implacável ao contribuinte inadimplente que é sufocado pelos amplos poderes discricionários dispensados à Administração Tributária. Direitos fundamentais no sistema brasileiro, como o sigilo bancário, não são sequer oponíveis ao

<sup>327</sup> (e) Manner and conditions of sale (1) In general (A) Determinations relating to minimum price Before the sale of property seized by levy, the Secretary shall determine—

(i) a minimum price below which such property shall not be sold (taking into account the expense of making the levy and conducting the sale), and (ii) whether, on the basis of criteria prescribed by the Secretary, the purchase of such property by the United States at such minimum price would be in the best interest of the United States.

(B) Sale to highest bidder at or above minimum price If, at the sale, one or more persons offer to purchase such property for not less than the amount of the minimum price, the property shall be declared sold to the highest bidder. (...) (D) Whether payment in full shall be required at the time of acceptance of a bid, or whether a part of such payment may be deferred for such period (not to exceed 1 month) as may be determined by the Secretary to be appropriate.

<sup>328</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 130.

<sup>329</sup> *Ibid.*, p. 129.

<sup>330</sup> *Ibid.*, p. 123.

<sup>331</sup> *Ibid.*, p. 131.

Fisco. São quase nulas as possibilidades de exercício do direito do contraditório e ampla defesa pelo contribuinte.

Assim, despojado de suas garantias, inclusive processuais, o contribuinte é colocado em posição de franca desvantagem, o que só ressalta o flagrante desequilíbrio da relação processual executiva.

Contudo, o que há de mais importante é o *voluntary compliance*<sup>332</sup>, ou seja, a consciência do cidadão de seus deveres para com o financiamento da estrutura estatal, mesmo quando se trata de um país de tradição liberal, no qual o Estado atua como mero regulador da atividade econômica. Essa espécie de educação fiscal reduz em muito a cultura de sonegação e o arraigado costume de (mal) utilizar a estrutura estatal e suas eventuais deficiências para postergar ou afastar o pagamento dos tributos.

Outra iniciativa interessante é a limitação de um teto para parcelamentos e, na sua concessão, regras que contemplem as peculiaridades não só financeiras, mas também da postura que o contribuinte mantém com o Fisco. A experiência brasileira de programas de parcelamento de amplo espectro, sem diferenciar bons e maus pagadores e o volume de dívida acumulado, aparentemente, tem possibilitado apenas a postergação do pagamento das dívidas fiscais<sup>333</sup>. Em troca de um leve incremento da arrecadação nos primeiros meses do acordo surgem execuções fiscais infundáveis e crescimento geométrico do estoque de dívida nos anos seguintes<sup>334</sup>.

---

<sup>332</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 119-120.

<sup>333</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 11-13. GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 42.

<sup>334</sup> PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Apesar dos programas de parcelamento, Dívida Ativa da União sobe 13,4% em 2011**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/apesar-dos-programas-de-parcelamento-divida-ativa-da-uniao-sobe-13-4-em-2011>>. Acesso em: 31 jul. 2012.

## **5 PROPOSIÇÕES PARA MELHORIA DO SISTEMA DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO**

Expostos os principais entraves que emperram a efetividade necessária da tutela jurisdicional na cobrança judicial dos créditos fiscais e suas consequências, resta ainda uma palavra sobre possíveis saídas para alteração do quadro retratado.

Conforme delineado no capítulo precedente, os sistemas de cobrança de direito comparado, embora não integralmente aplicáveis no Brasil, apresentam alternativas interessantes que podem ser aproveitadas em eventuais mudanças legislativas. Nesse diapasão, há quatro projetos de lei em tramitação na Câmara Federal, que propõem uma reformulação total do processo tributário brasileiro, com o propósito de aprimoramento das relações entre as Fazendas Públicas e os devedores<sup>335</sup>.

As propostas de reformulação total do sistema de cobrança, desjudicializando-o e incrementando os poderes de autotutela e discricionariedade à Administração Fiscal, devem ser analisadas à luz da ordem constitucional. Da mesma forma, resta avaliar se, da forma em que estruturado, esse novo modelo será capaz de reduzir a litigiosidade e promover uma cobrança mais eficaz, como se propõe.

O enfrentamento imediato dos problemas impõe uma meditação sobre o sistema de tutela executiva brasileiro, tomando-o como um todo harmônico e intercambiável. É possível que medidas simples, de caráter interpretativo, proporcionem, desde já, instrumentos que garantam uma maior eficácia às execuções fiscais.

Por fim, a pretexto de eventuais alterações legislativas, são feitas algumas ponderações, sugerindo medidas que poderiam imprimir maior efetividade na concretização do direito fundamental do contribuinte a uma tutela executiva fiscal efetiva.

### **5.1 Projetos de lei de reformulação do sistema de cobrança de créditos fiscais brasileiro: análise e crítica**

Sob a perspectiva de que o modelo de cobrança vigente no Brasil estaria completamente esgotado e com o propósito de promover sua ampla modificação, o Poder Executivo Federal elaborou quatro projetos de lei que hoje se encontram em tramitação no Congresso Nacional.

---

<sup>335</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **Transação tributária**: introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 15.

Os Projetos de Lei<sup>336</sup> 5.080/2009 (PL nº 5080/2009)<sup>337</sup>, 5.081/2009<sup>338</sup> (PL nº 5081/2009), 5.082/2009 (PL nº 5082/2009)<sup>339</sup> e o Projeto de Lei Complementar nº 469/2009 (PLP nº 469/2009)<sup>340</sup> formam um pacote de medidas cuja nota principal, e comum, seria a busca de redução da litigiosidade conjugada a promoção de maior eficiência no processo de arrecadação dos créditos fiscais inscritos em Dívida Ativa<sup>341</sup>.

Os projetos, consoante as respectivas exposições de motivos<sup>342</sup>, são resultado de um esforço, em alguns casos, conjunto das instituições envolvidas na cobrança e pretendem refletir os compromissos assumidos no já mencionado “II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça mais célere, ágil e efetivo”.

Portanto, interessa para os objetivos do presente estudo, a exposição em separado de cada um deles. A abordagem será sintética, centrada, basicamente, nas inovações propostas, seguida de uma rápida análise crítica.

<sup>336</sup> Os projetos foram compilados e disponibilizados nos Anexo 1 a 4 do trabalho para facilitar a consulta.

<sup>337</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5080, de 2009. Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

<sup>338</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5081, de 2009. Dispõe sobre a instituição de mecanismos de cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais... Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431261>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

<sup>339</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5082, de 2009. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

<sup>340</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 469, de 2009. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

<sup>341</sup> ADAMS, Luiz Inácio Lucena. Os dados do Conselho Nacional de Justiça – CNJ e a influência da execução fiscal nas taxas de congestionamento do Poder Judiciário. In: TELES SANTOS, Herta Rani; OLIVEIRA DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de; LACERDA, Sara de França (Coord.). **Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex, 2011. p. 315-324.

<sup>342</sup> PL nº 5.080/2009: EM Interministerial nº 186/2008-MF/AGU. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/186%20-%20MF%20AGU.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/186%20-%20MF%20AGU.htm)>. Acesso em: 4 jun. 2012. PL nº 5.081/2009: EM Interministerial nº 188/2008 – MF/MP/AGU. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/188%20-%20MF%20MP%20AGU.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/188%20-%20MF%20MP%20AGU.htm)>. Acesso em: 4 Jun. 2012. PL nº 5.082/2009: EM Interministerial nº 204/2008-MF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/204%20-%20MF%20AGU.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/204%20-%20MF%20AGU.htm)>. Acesso em: 4 Jun. 2012. PLC nº 469/2009: EM nº 187/2008 – MF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Projetos/EXPMOTIV/MF/2008/187.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/MF/2008/187.htm)>. Acesso em: 4 Jun. 2012.



### 5.1.1 Projeto de lei nº 5.080/2009: a execução fiscal administrativa

Trata-se do projeto de lei que corporifica a principal solução proposta pelo Poder Executivo Federal para enfrentamento do problema de efetividade na cobrança do crédito fiscal: desjudicializar a execução fiscal.

Segundo consta da Exposição de Motivos, o modelo proposto:

[...] tem respaldo no objeto da Consulta Pública nº 01/2005, visando propor um anteprojeto de lei voltado à revisão da Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, Lei de Execução Fiscal, apresentado pelo Conselho da Justiça Federal, tendo em vista o interesse geral de que se reveste a matéria, havendo sido elaborado a partir de proposta formulada por comissão formada no âmbito do Conselho da Justiça Federal, coordenada pelo Ministro Teori Zavascki e de ideias contidas no anteprojeto de lei de execução fiscal administrativa idealizado pela PGFN, na pessoa do Procurador-Geral Dr. Luís Inácio Lucena Adams, no sentido de agilizar a cobrança da Dívida Ativa.

O anteprojeto foi elaborado em texto comum, fruto do consenso entre os órgãos mencionados, envolvidos no trabalho de revisão da Lei nº 6.830/80 que, na concepção dos elaboradores, seria um modelo esgotado<sup>343</sup> e caro<sup>344</sup>. O objetivo da proposta é agilizar a cobrança da Dívida Ativa tendo como impacto imediato a redução da quantidade de execuções fiscais em curso no Judiciário<sup>345</sup>.

O PL nº 5.080/2009 foi apensado a outro, de nº 2.412/2007<sup>346</sup>, já em tramitação, que revogava completamente a Lei nº 6.830/80 e adotava sistema de cobrança exclusivamente administrativo. Entretanto, o modelo proposto no PL nº 5.080/2009 mantém a LEF e a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil e não chega a ser puramente de execução fiscal administrativa.

Assim como o sistema Português, ao qual se assemelha em alguns pontos, pode ser considerado híbrido, por transferir parte da tramitação da execução fiscal para a via

<sup>343</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 11.

<sup>344</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 11.

<sup>345</sup> ADAMS, Luiz Inácio Lucena. Os dados do Conselho Nacional de Justiça – CNJ e a influência da execução fiscal nas taxas de congestionamento do Poder Judiciário. In: TELES SANTOS, Herta Rani; OLIVEIRA DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de; LACERDA, Sara de França (Coord.). **Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex, 2011, p. 315-324.

<sup>346</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 2412, de 2007. Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

administrativa, mantendo parcela do procedimento ainda no Judiciário, especialmente o controle jurisdicional dos atos da administração na cobrança desses créditos<sup>347</sup>.

O projeto em tramitação regula a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados e do Distrito Federal<sup>348</sup>. Aos Municípios se coloca como de aplicação facultativa (art. 1º, parágrafo único, do PL nº 5.080/2009).

Há repetições textuais de muitos dispositivos da Lei nº 6.830/80. Contudo, é acrescentada ao modelo vigente, uma fase intermediária, ainda em sede administrativa, posterior ao lançamento e prévia ao ingresso na via judicial. Nessa fase caberá à Fazenda Pública proceder à localização do devedor e levantamento de bens a fim de demonstrar viabilidade do resgate do crédito cobrado, o que tornará possível o acesso à etapa judicial de cobrança.

Essa fase, ora denominada de intermediária, instaura um novo contencioso, prévio ao judicial e posterior à constituição definitiva do crédito tributário. Embora transcorra na esfera administrativa, não será mais no âmbito do órgão que constituiu o crédito, mas junto à Fazenda Pública credora, por meio das Procuradorias<sup>349</sup> (art. 2º, §4º, do PL nº 5.080/2009). O ato de inscrição em Dívida Ativa agora demandará notificação do devedor para, no prazo de 60 (sessenta) dias, efetuar o pagamento integral, solicitar parcelamento ou prestar garantia integral por meio de depósito administrativo, fiança bancária ou seguro-garantia (art. 5º, do PL nº 5.080/2009).

Mantendo-se inerte o devedor, é deflagrada a oportunidade para Fazenda Pública fazer uso dos novos poderes concedidos no projeto.

De fato, passa a ser atribuído à Fazenda credora o poder de iniciar uma investigação patrimonial do devedor (art.4º, do PL nº 5.080/2009) com a possibilidade de determinar atos de constrição preparatória e provisória sobre seus bens sem a necessidade de prévia autorização do Judiciário (art.3º, do PL nº 5.080/2009).

A constrição preparatória (art. 9º, inciso I, do PL nº 5.080/2009) sobre os bens do devedor, determinada por despacho da autoridade administrativa, ocorrerá em momento anterior ao início da fase judicial da cobrança e desde que, notificado do ato de inscrição do crédito em Dívida Ativa, não haja pagamento, parcelamento ou oferecimento de garantia, obedecida a ordem do art. 655 do CPC.

---

<sup>347</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 194.

<sup>348</sup> E respectivas autarquias e fundações de direito público (art. 1º, PL nº 5.080/2009).

<sup>349</sup> Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no caso da União e Procuradorias-Gerais dos Estados, Municípios.

Localizados bens, a constrição deve ser em *quantum* suficiente para garantia integral da dívida cobrada e se realizará pela simples averbação da certidão de dívida ativa ao cadastro pertinente, inclusive por meio eletrônico (art. 9º, §1º, do PL nº 5.080/2009). Os bens ou direitos constritos ficarão na guarda do devedor e não poderão ser alienados ou onerados pelo prazo de 120 (cento e vinte) dias, ultrapassado o qual, não sendo convolada pelo juiz em penhora ou arresto, será automaticamente desconstituída (art. 9º, §2º, do PL nº 5.080/2009).

Já a chamada constrição provisória difere da preparatória apenas quanto ao momento processual em que ocorre. Também determinada diretamente pela Administração, recai sobre os bens e direitos do executado em momento posterior ao ajuizamento da execução fiscal (art. 15, §1º, do PL nº 5.080/2009). Trata-se de medida de nítida função acautelatória dos interesses da Fazenda Pública e deverá ser comunicada ao juiz em cinco dias, sob pena de caducidade.

Em ambos os casos, as constrições administrativas são caracterizadas pela provisoriedade, pois, embora tenham efeitos imediatos, somente se convoladas em penhora ou arresto, pelo Judiciário, é que constituirão efetiva garantia do crédito exequendo.

Uma prévia investigação patrimonial do devedor dará suporte às duas espécies de constrições administrativas. Esse levantamento patrimonial será realizado por meio de um sistema de informações criado para dar suporte às Fazendas na localização do devedor e bens penhoráveis, apontados como principais gargalos das execuções fiscais.

O chamado Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes (SNIPC) (art. 4º, §1º, do PL nº 5.080/2009) será uma base de dados que dará suporte à investigação patrimonial. Trata-se de um sistema de informações, de acesso eletrônico, administrado pelo Ministério da Fazenda, que pretende concentrar dados constantes de órgãos e entidades públicas e privadas as quais operem cadastros, registros e controle de operações de bens e direitos. As informações nele contidas poderão ser compartilhadas com Estados, Distrito Federal e Municípios mediante convênio.

Todas as diligências na via administrativa, de localização, constrição e avaliação de bens, serão realizadas por Oficiais da Fazenda Pública, servidores vinculados à Administração que gozarão das mesmas prerrogativas e fé pública conferidas aos oficiais de justiça pelo Código de Processo Civil (art.31, do PL nº 5.080/2009).

O acesso à via judicial de cobrança, por meio da execução fiscal dependerá, regra geral, da apresentação de bens penhoráveis que demonstrem a viabilidade do resgate. Por essa razão, a petição inicial da execução deverá ser instruída (art. 13, §2º, do PL nº 5.080/2009) com o resultado da investigação patrimonial, relação de eventuais constrições preparatórias

realizadas (art. 20 do PL nº 5.080/2009) ou, na ausência destas, comprovação de que a empresa está em atividade para fins de penhora do faturamento.

O despacho inicial do juiz da execução implicará na convolação da constrição preparatória em penhora ou arresto com o respectivo registro do ato construtivo e imediata intimação do executado (art.13, §7º, do PL nº 5.080/2009).

A fim de resguardar o resultado da execução, a Fazenda Pública poderá solicitar ao juízo, no curso da execução, o deferimento de medidas de natureza cautelar como remoção de bem para depósito, desde que haja fundado receio de frustração da garantia do débito em cobrança (art. 13,§8º, do PL nº 5.080/2009).

Contudo, o ajuizamento da execução fiscal não é garantia da permanência da cobrança do crédito em juízo. Isso porque há previsão de que, esgotadas as possibilidades de penhora de bens e, a qualquer tempo, no caso de eventual frustração da garantia ofertada, o juiz poderá determinar a baixa do processo, remetendo-o para representação judicial da Fazenda Pública (art. 21, do PL nº 5.080/2009). O feito só será reapresentado em juízo para continuidade da tramitação se identificados novos bens aptos a garantir a execução e depois de realizada constrição provisória e respectiva averbação (art. 21, §3º, do PL nº 5.080/2009).

Foram introduzidas no PL nº 5.080/2009, alterações no regime das causas suspensivas e interruptivas da prescrição. Toda uma seção (Seção IV) do projeto passa a tratar do tema. No novo regime, a notificação do devedor da inscrição do crédito em Dívida Ativa implicará na interrupção do prazo prescricional (art. 5º, §10). Decorrido um ano dessa notificação sem a localização de bens sobre os quais possa realizar-se a constrição preparatória, o processo administrativo será arquivado.

Após o arquivamento, decorrido o prazo prescricional de cobrança, o projeto estabelece que seja reconhecida de ofício pela autoridade administrativa ou pelo juiz a prescrição intercorrente (art. 20, § 3º, do PL nº 5.080/2009). O mesmo se aplica às execuções fiscais ajuizadas e baixadas por ausência de garantia, mas neste caso, a prescrição intercorrente poderá ser reconhecida tanto pelo juiz quanto pela autoridade administrativa (art. 21, §2º do PL nº 5.080/2009).

O projeto institui ainda novas hipóteses de responsabilidade pelo pagamento dos créditos em cobrança. O devedor ou responsável legal atuarão com infração à lei, na forma do art. 135, III, do CTN sempre que, notificados da inscrição, deixarem de cumprir a obrigação de relacionar quais são e onde se encontram todos os bens e direitos que possuírem. A relação deve incluir os bens e direitos alienados entre a data de inscrição da dívida e a de sua entrega

e apontar, fundamentadamente, aqueles que consideram impenhoráveis (art. 5º, §§ 4º e 5º, do PL nº 5.080/2009).

Há ainda previsão de que, nos casos de solidariedade, a garantia prestada por um dos codevedores aproveitará aos demais. Caso o devedor originariamente previsto na CDA venha a oferecer garantia *a posteriori*, tal ato implicará na exclusão desses codevedores do polo passivo da execução fiscal (art. 5º, §§8º e 9º, do PL nº 5.080/2009).

Às dívidas não-tributárias inscritas, é extensível o regime de responsabilidade previsto para as dívidas tributárias nos art. 121 a 135, do CTN. Ou seja, será possível reconhecer responsabilidade solidária, subsidiária ou pessoal em relação também a dívidas daquela natureza (art. 2º, §2º, do PL nº 5.080/2009).

Pessoas jurídicas de direito privado e órgãos ou entidades da Administração Pública que disponham de informações sobre a localização de devedores e dos corresponsáveis ou da existência de bens e direitos e, dolosamente, omitirem, retardarem ou prestarem falsamente informações à Fazenda Pública, serão consideradas responsáveis subsidiárias pela dívida em cobrança (art. 16 e parágrafo único, do PL nº 5.080/2009).

Nos processos de liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, o liquidante, o inventariante e o administrador poderão ser responsabilizados solidariamente pelo valor dos bens por eles administrados que forem alienados ou dados em garantia antes de assegurados os débitos para com a Fazenda Pública (art. 29, §1º, do PL nº 5.080/2009). Nesse caso, seus bens, assim como o dos responsáveis, estarão sujeitos à execução sempre que os do devedor sejam insuficientes à satisfação da dívida.

O PL nº 5.080/2009 trata ainda das defesas do executado. É acrescentado à via administrativa, novo meio de impugnação posterior à inscrição, cuja matéria impugnável é semelhante aquela que, no modelo atual, é discutida em sede de objeção de preexecutividade. Assim, trinta dias após a notificação de inscrição, o devedor poderá se insurgir alegando pagamento, compensação, anteriores à inscrição, matérias de ordem pública e outras causas de nulidade do título que possam ser aferidas de plano. (art. 7º, do PL nº 5.080/2009).

Repetindo o que já acontece atualmente, também aqui as matérias discutidas na via administrativa poderão ser reanalisadas judicialmente.

Os meios judiciais de defesa do executado são basicamente os mesmos. Foi acrescentada apenas a chamada impugnação judicial, a qual constitui instrumento de insurgência do devedor contra os atos de constrição patrimonial realizados pela Fazenda Pública, visando sua sustação ou adequação (art. 22, do PL nº 5.080/2009). A impugnação pode ser prévia ao ajuizamento da execução fiscal, ou lhe ser posterior e deve ser apresentada

ao juiz no prazo de quinze dias contados da ciência do ato<sup>350</sup>. De regra, não é dotada de efeito suspensivo, que poderá ser concedido pela autoridade judicial. Não admite dilação probatória, devendo as alegações serem comprovadas de plano, sendo vedado discutir sobre a liquidez ou existência do débito exequendo.

O regime dos embargos à execução é praticamente o mesmo, com pequenas alterações (art. 23 a 25, do PL nº 5.080/2009).

O prazo para oposição continua sendo de 30 (trinta) dias, mas agora contados da citação na execução fiscal ou da notificação da inscrição e sem a necessidade de apresentação de prévia garantia como condição de procedibilidade. Os embargos não terão mais efeito suspensivo automático, cuja concessão é desvinculada da apresentação de garantia. Dependerá apenas que o juiz reconheça serem os fundamentos relevantes e que o prosseguimento da execução possa causar grave dano de difícil ou incerta reparação, hipótese na qual poderão ser canceladas, de imediato, as constrições administrativas acaso existentes.

Concedido efeito suspensivo aos embargos, o executado é obrigado a comunicar ao juízo toda movimentação que fizer em seu patrimônio a qual venha a prejudicar a satisfação do crédito fiscal, sob pena de ser declarada ineficaz (art. 25, §5º, do PL nº 5.080/2009).

No curso do procedimento de embargos, há possibilidade de providência de natureza cautelar para assegurar a eficácia prática da futura sentença, desde que reconhecida a plausibilidade do direito invocado e *periculum in mora* (art. 25, §3º, do PL nº 5.080/2009).

O prazo para apresentação de impugnação pela Fazenda Pública continua sendo de trinta dias. A novidade é apenas a previsão expressa de hipótese de suspensão desse prazo, por novos 30 dias, a pedido, sempre que alegada matéria de fato, como pagamento e compensação anteriores à inscrição (art. 24, §1º, do PL nº 5.080/2009). Em contrapartida, durante esse período de suspensão o devedor terá acesso a certidão positiva com efeito de negativa do art. 206, do CTN (art. 24, §2º, do PL nº 5.080/2009).

Há também um dispositivo semelhante ao art. 38, da LEF que estabelece a possibilidade de o executado apresentar ação autônoma com o intuito de impugnar a inscrição em dívida ativa ou a própria execução. Porém, no novo dispositivo, a discussão judicial só importará em renúncia a eventuais impugnações administrativas se versarem sobre a mesma matéria (art. 26, do PL nº 5.080/2009).

---

<sup>350</sup> Salvo na hipótese de não existir execução fiscal ou embargos ajuizados, hipótese em que o prazo será contado da citação realizada na execução (art. 22, §1º).

De regra, o ajuizamento de ação autônoma não impedirá o prosseguimento da cobrança, inclusive judicial. Contudo, obstará essa cobrança quando, relevantes os fundamentos e manifesto risco de dano de difícil ou incerta reparação, seja acompanhada de garantia consistente em depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia.

Dispõe ainda o art. 29 do projeto que nos processos de liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação seja judicialmente autorizada sem a prévia oitiva das Fazendas Públicas.

O projeto também traz em seu bojo dispositivo semelhante ao art. 32<sup>351</sup>, da Lei nº 4.357/64, estabelecendo que as pessoas jurídicas com débito inscrito em Dívida Ativa, não garantido por dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia, não poderão distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas ou dar ou atribuir participações de dividendos, juros sobre capital próprio, bonificações e assemelhados a seus sócios, diretores, gerentes, mandatários e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos. A desobediência importará em ato atentatório à dignidade da justiça, nos termos do art. 600, do CPC e implicará na imposição de multa.

Também foi inserida no PL nº 5.080/2009 a previsão da prática de comunicação de atos processuais por meio eletrônico, tanto na via judicial (art. 30, do PL nº 5.080/2009) quanto na administrativa (art. 12, parágrafo único, do PL nº 5.080/2009).

Como mencionado, o novo modelo de cobrança proposto no PL nº 5.080/2009 apresenta algumas semelhanças com o procedimento de execução fiscal português, principalmente quando pretende conjugar as vias administrativa e judicial<sup>352</sup>.

Há regras nitidamente inspiradas no sistema português, como o art. 5º, do PL, de conteúdo bastante semelhante ao art.189, n. 1, do CPPT, mas em momento processual

<sup>351</sup> Art 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

a) distribuir ... (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;

b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;

§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta: I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§ 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.

<sup>352</sup> Com a ressalva anterior de que a via judicial no sistema Português é representada por tribunais administrativos, tradicionais nos ordenamentos dos países da Europa Continental. MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: RT, 1993, p. 45.

diferente. Ou mesmo a previsão de responsabilidade apenas subsidiária do codevedor português (art. 153, n.2, do CPPT), com o teor do art. 5º, §9º, do projeto brasileiro.

Além disso, é flagrante a tentativa de fortalecimento dos poderes da Fazenda Pública na condução da cobrança do crédito fiscal. A prerrogativa de determinar e operacionalizar medidas constritivas diretas sobre o patrimônio do devedor pelos agentes da administração parece querer se assemelhar aos poderes de autotutela executiva da Administração, bastante pronunciados não só no sistema português, mas também no espanhol.

Mas as semelhanças param por aí. Isso porque, aparentemente, o procedimento português é bem mais célere e simplificado e conduzido quase completamente pelo órgão administrativo cujos atos são dotados de força executória. A interveniência do Judiciário é apenas para fins de controle dos atos da Administração.

De fato, o Código de Procedimento Administrativo Português prevê expressamente força executória aos atos administrativos:

Artigo 120º

Conceito de acto administrativo

Para os efeitos da presente lei, consideram-se actos administrativos as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

Na doutrina lusa, Marcello Caetano ratifica a autoexecutoriedade do ato da Administração quando conceitua-o como “conduta voluntária de um órgão da Administração que, no exercício de um poder público e para a prossecução dos interesses postos por lei a seu cargo, produza efeitos jurídicos no caso concreto.”<sup>353</sup>

Contudo, tal concepção dificilmente encontraria respaldo no ordenamento brasileiro. Há duas razões determinantes para isso, o princípio de devido processo legal<sup>354</sup> (art.5º, LIV, da CF/88) e limitações próprias à autoexecutoriedade dos atos da Administração, típicas do modelo de jurisdição una adotado no Brasil (art. 5º, inciso XXXV, da CF/88).

No modelo de tutela executiva adotado no Brasil pressuposto específico e indispensável é a existência de um título executivo, qualidade esta que é atribuída a determinados direitos por cada ordenamento. Até aqui nenhum óbice, quanto à Certidão de Dívida Ativa assim tipificada nos termos do art. 583, inciso VII, do CPC.

<sup>353</sup> CAETANO, Marcello. **Manual de direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1984, v. 1, p. 440.

<sup>354</sup> Não obstante, Denise Lucena Cavalcante entende não haver ofensa ao devido processo legal na execução fiscal administrativa. CAVALCANTE, Denise Lucena. Execução fiscal administrativa e devido processo legal. **Nomos**: Revista do Mestrado do Curso de Direito da UFC, Fortaleza, v. 26, n. 1, p. 47-54, jan./jun. 2007.



Ocorre que a tutela executiva, vocacionada que é para satisfação do credor, caracteriza-se por sua coatividade e o seu caráter jurisdicional<sup>355</sup>.

Coatividade, no sentido de ser uma atividade composta de instrumentos jurídicos capazes de interferir na esfera jurídica de alguém<sup>356</sup>, independentemente ou mesmo contra sua vontade e indispensável para produzir o resultado prático de satisfação do credor<sup>357</sup>.

O necessário recurso à coatividade, por sua vez, impõe a existência de garantias ao devedor. Aqui entra o devido processo legal, tornando imperativo que atividade dessa natureza seja realizada dentro de um processo judicial.

Isso porque, os desdobramentos do princípio do devido processo legal na esfera judicial são mais abrangentes do que na via administrativa. Com efeito, somente o Poder Judiciário, cujos órgãos de atuação são dotados das prerrogativas de independência, imparcialidade<sup>358</sup> coloca-se em posição equidistante das partes e é capaz de fornecer aos litigantes o amplo acesso a todas as garantias decorrentes da cláusula do devido processo (contraditório, ampla defesa) indispensáveis para, em caráter definitivo, fornecer a realização prática do direito (no caso do processo de execução).

De fato, as garantias do devido processo legal na esfera administrativa não têm a mesma amplitude que na via judicial, principalmente pelo fato de a função administrativa, por sua estrutura peculiar, ser pautada na hierarquia e dependência<sup>359</sup> e estar vocacionada a satisfação do interesse público<sup>360</sup>, em função da qual existe. Assim, no processo administrativo, essa garantia constitucional é mais restrita.

Portanto, não é compatível com a cláusula do devido processo legal o PL nº 5.080/2009, quando autoriza a Administração a prática de medidas constritivas diretas sobre o patrimônio do devedor.

Assim, no direito brasileiro, a certidão de dívida ativa constitui apenas título executivo extrajudicial (art. 585, VII, do CPC<sup>361</sup>) e, como tal, nada mais é que a representação documental de um direito líquido, certo e exigível cuja força executória depende da atuação do Poder Judiciário.

<sup>355</sup> GUERRA, Marcelo Lima. **Execução indireta**. São Paulo: RT, 1999, p. 19.

<sup>356</sup> Principalmente aquele a quem cumpria promover espontaneamente esse resultado.

<sup>357</sup> GUERRA, *op. cit.*, p. 20.

<sup>358</sup> ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o poder judiciário**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 27-30.

<sup>359</sup> MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: RT, 1993, p. 49.

<sup>360</sup> ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria geral do processo**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 89.

<sup>361</sup> Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

Como pondera Marcelo Lima Guerra, na legislação brasileira o título executivo é um documento que representa um direito de crédito para o qual se pede tutela executiva<sup>362</sup>. Porém os efeitos decorrentes do ato jurídico que deu origem ao título, mesmo que seja um ato administrativo, não lhe fornecem força executória. Esta advém da intervenção do Poder Judiciário, autorizado que é pelo ordenamento para a prática de atos de satisfação coativa dos direitos sob tutela executiva.

Isso porque, salvo exceções constitucionalmente expressas, o emprego de medidas constritivas e a função de resolver os conflitos em caráter definitivo é atribuída ao Judiciário.

Importante ressaltar que nem mesmo o atributo da exigibilidade dos atos da administração é fundamento suficiente para autorizar a tomada de medidas dessa natureza pela própria Administração.

Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>363</sup> leciona que:

A autoexecutoriedade não se confunde com a exigibilidade, pois esta não garante, só por si, a possibilidade de coação material, de execução do ato. Assim, há atos dotados de exigibilidade, mas que não possuem executoriedade.

[...] Sintetizando: graças à exigibilidade, a Administração pode valer-se de meios indiretos que induzirão o administrado a atender ao comando imperativo. Graças à executoriedade, quando esta exista, a Administração pode ir além, isto é, pode satisfazer diretamente sua pretensão jurídica compelindo materialmente o administrado, por meios próprios e sem necessidade de ordem judicial para proceder a esta compulsão. Quer dizer: pela exigibilidade pode-se induzir à obediência, pela executoriedade pode-se compelir, constranger fisicamente.

Transportando tais conceitos para esfera da cobrança de tributos, e abstraindo a discussão acerca da natureza de ato ou de procedimento do lançamento fiscal, constata-se que, no sistema brasileiro, o crédito tributário definitivamente constituído é dotado apenas do atributo da exigibilidade.

Isso porque, a Administração não pode coativamente forçar o pagamento do crédito tributário, uma vez que a autoexecutoriedade só é permitida se houver previsão legal expressa ou se aquela constituir condição indispensável à proteção do interesse público confiado pela lei à Administração<sup>364</sup>.

A exigibilidade do crédito tributário foi reconhecida pelo ordenamento apenas como apta a ensejar a formação de título executivo extrajudicial cuja tomada de medidas satisfativas, inclusive coativamente, depende da interveniência do Judiciário.

<sup>362</sup> GUERRA, Marcelo Lima. **Execução Forçada**: controle de admissibilidade. 2.ed. São Paulo: RT, 1998, p. 106-107.

<sup>363</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 399-400.

<sup>364</sup> *Ibid.*, p. 401.

Da mesma forma, conceder tais poderes à Administração na cobrança dos créditos fiscais, implicaria, inclusive, em usurpação do exercício da função jurisdicional.

É que, consoante predica José de Albuquerque Rocha, o exercício da função jurisdicional é atribuído em caráter exclusivo ao Poder Judiciário, nos termos dos art. 5º, XXXV e XXXVII e 92, todos da CF/88:

O fato de a Constituição prever exceções ao exercício da jurisdição, por órgãos diversos do Judiciário, só faz confirmar o princípio geral da exclusividade, isto é, de que só os órgãos integrados na estrutura do Poder Judiciário podem desempenhar a jurisdição, salvo, evidentemente, as exceções constitucionais.

Assim, entende-se que Gustavo Caldas<sup>365</sup>, ao compreender que a desjudicialização da execução fiscal não ofende ao princípio da reserva de jurisdição, inverte a ordem das coisas. De fato, segundo o mencionado autor, não há regra explícita no texto constitucional obrigando que os atos de constrição patrimonial sejam realizados exclusivamente por autoridades judiciais.

Ocorre que, na linha do raciocínio de José de Albuquerque Rocha, entende-se, o contrário. O texto constitucional, em muitas ocasiões demonstra que a regra é o exercício da função jurisdicional pelas autoridades judiciais. Assim o faz v.g. quando proíbe a existência de juízes ou tribunais de exceção (art. 5º, XXXVII da CF/88) ou quando reconhece às Comissões Parlamentares de Inquérito poderes “próprios de autoridades judiciais” (art. 58, da CF/88).

Da interpretação dessas regras no contexto da Constituição fica claro que o exercício da função jurisdicional por órgãos externos ao Poder Judiciário é que é excepcional e depende de previsão constitucional expressa.

Além disso, a simples possibilidade de controle judicial posterior a tomada de medidas de caráter coercitivo pela Administração, nos termos do art. 5º, XXXV, da CF/88, não é suficiente para compatibilizar o PL nº 5.080/2009 com a Constituição de 1988.

Esse também é o entendimento da Ordem dos Advogados de São Paulo que, em parecer<sup>366</sup> subscrito por comissão de juristas<sup>367</sup> sobre o tema, enviado ao então Presidente da Câmara dos Deputados, Michel Temer, assim manifestou:

<sup>365</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 70.

<sup>366</sup> ORDEM DOS ADVOGADOS DE SÃO PAULO. **Parecer da OAB-SP contra a execução fiscal administrativa**. Disponível em: <[http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/direito-tributario/comite-de-estudos-dos-projetos-de-lei-de-execucao-fiscal/pop\\_25.pdf/view?searchterm=None](http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/direito-tributario/comite-de-estudos-dos-projetos-de-lei-de-execucao-fiscal/pop_25.pdf/view?searchterm=None)>. Acesso em: 28 fev. 2012.

Desse modo, em nosso sistema jurídico não pode haver transferência patrimonial forçada sem o crivo prévio do sempre imparcial e equidistante Poder Judiciário. Interessante destacar que a improvável aprovação desse tipo de iniciativa fará com que o administrado/contribuinte, que precise reaver dinheiro do Estado, procure o Poder Judiciário, enquanto o Estado, por sua vez, poderá fazer *sua justiça com as próprias mãos*, sem a intervenção de um Juiz Natural.

[...]

**3.3.** A constatação de que o PL 5080/2009, ao afastar da jurisdição e do devido processo legal a transferência forçada de patrimônio dos contribuintes/administrados, colide com disposições constitucionais, em especial as contidas nos artigos 1º, 2º e 5º, incisos XXII, XXXV, LIV e LV, é indiscutível.

Disposições essas tão robustas que sequer podem ter sua eficácia mitigada por constituírem cláusulas pétreas indisponíveis ao legislador e à Administração Pública

Com efeito, a desjudicialização de parte do procedimento, com a possibilidade de a Administração tomar iniciativa de constrições provisórias do patrimônio do devedor, choca com a garantia do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF/88) e o princípio da reserva de jurisdição (art. 5º, XXXV, da CF/88).

Isso não exclui, por óbvio, hipóteses em que o uso da força diretamente pela Administração e a limitação da propriedade é autorizado expressamente na Constituição como na desapropriação (art. 5º, XXIV; 182, §4º, III e 184, §§ da CF/88), confisco de terras ocupadas no cultivo de psicotrópicos (art. 243 e parágrafo único da CF/88), em que a medida de força supera a mera constrição e implica em desapossamento direto de bens. Trata-se de expressão de soberania, do domínio eminente que o Estado exerce sobre todos os bens em sua extensão territorial<sup>368</sup>.

Contudo, são situações de flagrante excepcionalidade, expressas no texto constitucional e diretamente imbricadas com os *checks and balances* próprios do Princípio da Separação dos Poderes. Novas exceções, como dotar a Administração de poderes para limitar a propriedade via medidas constritivas diretas para fins de cobrança de créditos não poderiam ser compatibilizadas também com essa cláusula pétrea (art. 60, §4º, inciso III, da CF/88).

Ainda sobre a constitucionalidade do PL nº 5.080/2009 são vislumbradas ofensas a direitos fundamentais dos litigantes, como a ampla defesa (paridade de armas) dentro da relação processual<sup>369</sup>, em face do excessivo fortalecimento do credor Fazenda Pública.

<sup>367</sup> Subscrevem o parecer: Luiz Flávio Borges D'Urso, Walter Carlos Cardoso Henrique, Ives Gandra da Silva Martins, André Ramos Tavares, Luis Eduardo Schoueri e Roque Antonio Carrazza.

<sup>368</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 826.

<sup>369</sup> MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. Considerações críticas sobre o anteprojeto da lei de execução fiscal administrativa. **Revista CEJ**, Brasília, ano 11, v. 11, n. 38, p. 18-21, jul./set. 2007. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewArticle/924>>. Acesso em: 2 ago. 2011. HARADA, Kiyoshi. Perspectivas para execução fiscal no Brasil: Execução Fiscal x Execução fiscal administrativa. Qual o

Exemplo de regra que implica tratamento desigual e privilegiado do credor é o art. 24, §1º, do PL nº 5.080/2009 ao prever a possibilidade de suspensão por até 30 (trinta) dias do prazo para apresentação da impugnação em favor da Fazenda Pública sempre que necessite averiguar alegações de fato articuladas pelo devedor nos Embargos à Execução.

A norma é inconstitucional, por ofensa à isonomia, incorporada processualmente no princípio da ampla defesa, porque não há fator de discrimen que justifique tal regra<sup>370</sup>. Até mesmo porque o próprio procedimento de execução fiscal específico para Fazenda, já é uma prerrogativa pautada pela prevalência do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade do patrimônio público. A incompatibilidade com a isonomia vai desde o fato de ser uma faculdade atribuída apenas à Fazenda Pública credora, até a autorização para fornecer ao devedor certidão de regularidade fiscal no período de prorrogação de prazo cujas consequências para o patrimônio público podem ser ainda mais graves.

Na verdade o que a regra faz é reconhecer a falta de agilidade com que a Administração aprecia as questões relativas ao lançamento tributário que, de fato, em algumas ocasiões, envolve a análise de grande quantidade de documentos, infinidade de sistemas etc. Contudo, a solução para problemas de estrutura, não é dilatar prazos, mas sim equipar os órgãos, simplificar procedimentos e sistemas informatizados para apresentar soluções de maneira mais célere<sup>371</sup>.

Kiyoshi Harada<sup>372</sup> faz outras críticas pertinentes ao projeto. Uma delas é quanto ao disposto no art. 5º, §4º e 5º, do PL nº 5.080/2009, segundo o qual o devedor ou responsável legal que não se desincumbir da obrigação de relacionar quais são e onde se encontram os bens ou direitos que possui, será responsabilizado pessoalmente pelo débito na forma do art. 135, do CTN:

Parece haver um equívoco! O art. 135 do CTN versa sobre a responsabilidade pessoal pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Como é pacífico na jurisprudência do STJ, a infração legal ou contratual há de anteceder a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Melhor explicando, o ato praticado com infração ou excesso de poderes deve corresponder ao fato tipificado na lei tributária

---

melhor caminho? Disponível em <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Pareceres/624.pdf>>. Acesso em 29 fev. 2012.

<sup>370</sup> “[...] a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impende que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo.” MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 39.

<sup>371</sup> COUTO, José Roberto Marques. Os construtores de túneis e a hipermetropia. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, edição especial, estudos sobre o novo modelo de cobrança da dívida ativa, Brasília, ano 12, n. 9, p. 59-68, 2010.

<sup>372</sup> HARADA, Kiyoshi. Perspectivas para execução fiscal no Brasil: Execução Fiscal x Execução fiscal administrativa. Qual o melhor caminho? Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Pareceres/624.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2012.

material. Não há como responsabilizar eventual sócio ou administrador da empresa por descumprimento da obrigação legal posteriormente à constituição do crédito tributário implicando uma retroatividade vedada pela Carta Política. Se assim fosse, todos os sócios seriam devedores solidários tornando dispensáveis as regras dos artigos 134 e 135 do CTN.

Regra semelhante, que estabelece hipótese de responsabilidade sancionatória, consta do art. 16, parágrafo único do PL nº 5.080/2009. Pessoas jurídicas de direito privado, órgãos ou entidades da Administração aos quais forem solicitadas informações sobre a localização de devedores, responsáveis ou da existência de bens e direitos serão considerados responsáveis subsidiários pelos débitos em cobrança sempre que, dolosamente, omitirem, retardarem ou prestarem informações falsas.

A regra é totalmente desarrazoada. Eventual responsabilidade, nesses casos, deverá ser pessoal, civil, penal ou administrativamente, pelo descumprimento de dever de ofício ou legal de fornecer essas informações.

Os idealizadores do projeto, na exposição de motivos, defendem que ele seria mais célere e efetivo porque reservaria ao exame e atuação do Judiciário apenas as demandas que tenham algum lastro patrimonial para execução forçada, o que, a um só tempo, reduziria a quantidade de execuções fiscais em curso e tornaria a prestação jurisdicional mais eficaz:

29. Ressalte-se, ainda, que a retirada de parte do trâmite das execuções fiscais do âmbito do Poder Judiciário terá importante impacto positivo na velocidade da própria prestação jurisdicional. Como já salientado, o Poder Judiciário vive momento de grave congestionamento a impedir uma prestação jurisdicional célere. A adoção da via administrativa para execução fiscal aliviará o Poder Judiciário de pesado fardo, liberando importantes recursos materiais e humanos que poderão ser empregados na rápida solução de lides que, hoje, levam anos para serem julgadas.

Em primeiro lugar, quanto a essa justificativa, a afirmação não vem baseada em qualquer estudo que demonstre a maior agilidade da administração na apreciação das questões colocadas à sua apreciação. Até mesmo porque, como demonstrado no capítulo relativo aos entraves, os números colhidos junto ao CARF<sup>373</sup> demonstram que já há congestionamento na via administrativa. Aliás, a própria exposição de motivos do PL nº 5.080/2009 faz referência a um tempo estimado de 4 (quatro) anos para fase administrativa de cobrança<sup>374</sup>.

<sup>373</sup> Vide tabela 4. BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Relatório de gestão Carf 2009**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf;jsessionid=5DD26EF64685FD8AEE247EB9E9778345>>. Acesso em: 6 mar. 2012.

<sup>374</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5080, de 2009. Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em:

Contudo, se a ideia do projeto era se aproximar de modelos de cobrança administrativa e imprimir maior celeridade e eficácia à cobrança do crédito fiscal as mudanças propostas parecem ter sido ainda muito tímidas.

Isso porque, uma leitura atenta do PL nº 5.080/2009, demonstra que o procedimento, dilargou alguns prazos (v.g.art. 5º; 24, §§1º e 3º), se tornou ainda mais longo e cheio de incidentes (v.g. arts. 7º; 11, §§2º e 3º; 22; 25, §1º), tendo criado inclusive uma fase intermediária de cobrança (v.g. art. 5º, §§), que ocorre no âmbito do órgão responsável pela cobrança judicial do crédito fiscal.

O fato é que, a cada novo incidente, será acrescido um bom tempo para decisão, seja da Administração, seja do juiz, e com isso, foge-se ao objetivo de tornar a cobrança mais célere<sup>375</sup>. Nem mesmo o fato de a inscrição implicar em interrupção do curso do prazo prescricional para cobrança é suficiente para sanar o problema, já que, como noticiado na pesquisa do IPEA, quanto mais a cobrança dista do lançamento, aumentam as chances de redução ou sumiço do lastro patrimonial do devedor.

Outro problema é permanência de hipóteses de suspensão da cobrança sem a apresentação de garantia, enquanto o devedor discute judicial ou administrativamente a cobrança.

De fato, nos principais meios de discussão judicial da cobrança, como na impugnação (art. 22, §2º) e nos embargos à execução (art. 25, §1º) é prevista a suspensividade *ope judicis*, a depender de pronunciamento judicial<sup>376</sup>, sem a previsão de medidas que acautelem o resultado eficaz da execução.

Também não houve alteração quanto ao inexplicável efeito suspensivo dos recursos administrativos na fase de constituição do crédito tributário. Trata-se de medida que, ao mesmo tempo, estimula o litígio (congestionando os órgãos administrativos) e posterga o pagamento por longo período (pelo menos quatro anos como mencionado na exposição de motivos do projeto), possibilitando o devedor se desfazer do lastro patrimonial que garantiria o pagamento do crédito fiscal na fase executiva.

Nesse sentido a lição de Gustavo Caldas<sup>377</sup>:

---

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

<sup>375</sup> COUTO, José Roberto Marques. Os construtores de túneis e a hipermetropia. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, edição especial, estudos sobre o novo modelo de cobrança da dívida ativa, Brasília, DF, ano 12, n. 9, p. 59-68, 2010.

<sup>376</sup> VIANA, Juvêncio Vasconcelos. O contraditório do executado na nova execução civil. **Nomos: Revista do curso de mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 27, p. 201-226, jul./dez. 2007.

<sup>377</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução fiscal e efetividade**: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 100-101.

Ocorre que a instituição de recurso administrativo como forma de suspensão da cobrança do crédito tributário, sem a exigência de garantia, acaba por estimular o litígio na esfera administrativa com o intuito de protelar o pagamento.

Verifica-se que a ausência de custos, aliada à possibilidade de suspender a cobrança e de renovar todos os argumentos em sede judicial, leva os contribuintes a interpor recursos cujo indeferimento é esperado (quando, p. ex., alegam a inconstitucionalidade do tributo cobrado ou das leis que instituem multa e juros, cientes de que a autoridade administrativa não pode reconhecê-la).

Com isso, sobrecarregam-se os órgãos fiscais de julgamento, que não conseguem imprimir celeridade às suas decisões. A demora excessiva acaba por premiar os que utilizaram o recurso administrativo como meio protelatório e estimula a interposição de novos recursos por quem pretende apenas adiar o pagamento.

Após anos de discussão na esfera administrativa, a cobrança do crédito tributário, que não conta com nenhuma espécie de garantia, dificilmente será efetiva.

Ressalte-se que esses efeitos danosos já presentes na fase administrativa, irão ser repetidos agora na fase judicial, por conta das novas hipóteses de suspensão sem garantia previstas no projeto (arts. art. 22, §1º e 25, §1º).

Medida salutar, tanto na fase judicial quanto na administrativa, seria prosseguir a cobrança ou só suspende-la em face da apresentação de garantia suficiente. O crédito poderia até ser discutido anos a fio, mas desde que fosse assegurado que, ao final, haveria lastro para o resgate. Afinal, a prestação de garantia pelo devedor é um instrumento cuja utilização é necessária para realização da efetividade da tutela jurisdicional executiva<sup>378</sup>.

Perceba-se que não se está aqui a defender a impossibilidade de o devedor discutir o crédito, mas sim que esta possibilidade seja acompanhada de medidas que acautelem a eficácia do resultado final da execução.

Inclusive, conforme exposto *supra*, os sistemas de cobrança de países como Portugal (art.69, f e 169, n.1 do CPPT) e Espanha (art.165, da LGT), regra geral, condicionam eventuais suspensões das execuções fiscais (ou equivalentes nesses países) ao oferecimento de garantia suficiente do crédito.

Medidas como essas tornariam a cobrança mais célere e eficaz.

O aumento de poderes da Administração com a contrapartida de novas hipóteses de suspensão da cobrança em favor do devedor não parece ser a solução capaz de fornecer celeridade e eficácia ao sistema de cobrança.

---

<sup>378</sup> GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade**: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 174-175.



Outra crítica que se faz é a regra do art. 13, § 2º c/c art. 21, do PL nº 5.080/2009 que veda o acesso ao Judiciário nos casos de não localização de lastro patrimonial que garanta a cobrança. Acredita-se que a medida é inconstitucional por ofensa ao art. 5º, XXXV, da CF/88 e anti-isonômica por ser regra diversa da execução civil (art. 475-J, do CPC).

Ora, qualquer outro credor pode pleitear tutela executiva mesmo sem localizar bens penhoráveis. Assim, não há qualquer justificativa plausível para ser vedada essa possibilidade justamente a Fazenda, mormente porque se trata da cobrança de créditos públicos indisponíveis que, inclusive, detém preferência sobre tantos outros (art. 186 a 193, do CTN e art. 4º, §4º, da Lei nº 6.830/80).

Ainda que se adotasse essa solução inconstitucional, seria indispensável a previsão no projeto de uma disciplina específica para o resgate desses créditos que não poderão ser ajuizados por ausência de lastro patrimonial ou, ainda, previsão de regras claras para declara-los como irrecuperáveis (mediante o esgotamento de determinados requisitos objetivos). A ausência de disciplina legal nesse sentido significa simplesmente abrir mão desses créditos e transferir o congestionamento, hoje existente na esfera judicial, para a administrativa.

Ademais, transferir a discussão do crédito da esfera judicial para administrativa não implica em redução da litigiosidade. Implica, no máximo, a redução do número de processos na via judicial, mas não é capaz de solucionar o problema da efetividade da cobrança. Assoberbar a via administrativa com essas discussões poderá significar também transferência da morosidade<sup>379</sup>.

### ***5.1.2 Projeto de lei nº 5.082/2009: transação geral em matéria tributária***

O segundo projeto que se apresenta como inovador e complementa o conjunto de medidas com as quais o Poder Executivo pretende implantar uma reforma do processo tributário brasileiro é a chamada Lei Geral de Transação em matéria Tributária (LGT) – PL nº 5.082/2009. Este, porém, aplica-se apenas aos créditos da União.

Os fundamentos apontados na exposição de motivos em favor da proposta são em tudo semelhantes aos da execução fiscal administrativa (PL nº 5.080/2009): redução da litigiosidade na aplicação da legislação tributária, redução dos prazos para solução de

---

<sup>379</sup> COUTO, José Roberto Marques. Os construtores de túneis e a hipermetropia. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. Edição Especial. Estudos sobre o novo modelo de cobrança da dívida ativa**, Brasília, Ano 12, n. 9, p. 59-68, 2010.

controvérsias, maior eficiência na arrecadação, aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias<sup>380</sup>.

São apresentados como vantagens ainda, a aplicação mais homogênea da legislação tributária - porque resultado de entendimento direto entre as partes -, maior participação do contribuinte na Administração Tributária, maior segurança jurídica para o contribuinte, aperfeiçoamento e uniformização da interpretação das normas tributárias no âmbito administrativo fiscal e para a Fazenda Nacional, a realização imediata dos créditos tributários sem os altos custos do processo judicial<sup>381</sup>.

Arnaldo Sampaio Godoy, que participou da elaboração da proposta, ressalta que “a Lei Geral de Transação Tributária que o Executivo concebeu e encaminhou ao Legislativo tem por objeto a transparência, a celeridade, a desburocratização e a eficiência nas relações entre Fisco e o Contribuinte.”<sup>382</sup>

O projeto é composto de sessenta e três artigos no decorrer dos quais pretende regulamentar exaustivamente a matéria.

A análise que se fará da proposta será apenas em termos de compatibilidade com o regime administrativo-tributário e princípios relacionados, não adentrando a minúcias ou mesmo empreendendo uma análise artigo a artigo, o que demandaria estudo específico.

Os defensores da medida apontam-na como modelo de justiça fiscal consensual que responderia ao anseio de eficiência da Administração insculpido no art. 37, *caput*, da CF/88<sup>383</sup>.

A aparente colisão com a supremacia e indisponibilidade do interesse público<sup>384</sup>, seria facilmente superada por meio de juízos de ponderação,<sup>385 386</sup> o que possibilitaria a compatibilização com a ideia de eficiência na qual se fundamenta:

<sup>380</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5082, de 2009.

Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

<sup>381</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5082, de 2009.

Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

<sup>382</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 16.

<sup>383</sup> *Ibid.*, p. 21.

<sup>384</sup> *Ibid.*, p. 103.

<sup>385</sup> VOLPI, Elon Kaleb Ribas. Conciliação na justiça federal. A indisponibilidade do interesse público e a questão da isonomia. **Revista da PGFN**, Brasília, DF, v.1, n.2, p. 139-164, jul./dez. 2011.

<sup>386</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 253.885, relatora ministra Ellen Gracie, Brasília, DF, 4 de junho de 2002, DJ 21-06-2002, p.118.

[...] Contemporaneamente, interesses públicos deixam de qualificar conceitos totalizantes, absolutos, apriorísticos. Exige-se reflexão em torno de casos concretos lidos à luz da ponderação. Não se pode perder de vista também o consentimento do administrado, no que se refere à definição de políticas e do agir administrativo.

[...] Definitivamente, não há nenhuma pista ou orientação que confirme que o interesse público, o que quer que seja, fosse categoria ameaçada por regime de transação tributária. Pelo contrário, a ideia de eficiência sufragaria o uso de técnicas de transação fiscal<sup>387</sup>.

Ainda segundo seus defensores, o projeto favoreceria o baixo custo da cobrança, sem a necessidade de ampliação da máquina de cobrança nem maior dotação orçamentária aos órgãos envolvidos na cobrança do crédito fiscal.

Propõe a superação de conceito tradicional de transação previsto no CTN, art. 171, principalmente do requisito concessões mútuas:

Quanto à transação, especificamente, dispôs-se que a lei, geral ou específica, poderá facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação que importe em composição de conflito ou de litígio, visando a extinção de crédito tributário. Deixa-se de lado o sentido de concessões mútuas.<sup>388</sup>

A celebração do acordo será feita segundo juízo de conveniência e oportunidade, sempre que, motivadamente, atender o interesse público (art. 1º, parágrafo único da LGT):

Art. 1º Esta lei estabelece as condições e os procedimentos que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para realização de transação, que importará em composição de conflitos ou terminação de litígio, para extinção do crédito tributário, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Parágrafo único. Em qualquer das modalidades de transação de que trata esta Lei, a Fazenda Nacional poderá, em juízo de conveniência e oportunidade, obedecidos os dispositivos desta Lei, celebrar transação, sempre que motivadamente entender que atende ao interesse público.

O objeto de negociação por esta via só alcançaria as multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargos de sucumbência, demais encargos de natureza pecuniária (art. 6º, *caput*, da LGT<sup>389</sup>), sendo vedado recair sobre o montante do tributo devido (art. 7º, inciso I, da LGT<sup>390</sup>).

<sup>387</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **Transação tributária**: introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 108, 110 e 126.

<sup>388</sup> *Ibid.*, p. 27.

<sup>389</sup> Art. 6º A transação nas modalidades previstas nesta Lei poderá dispor somente sobre multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargos de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores

Uma vez admitida, a transação implica hipótese de suspensão do processo administrativo ou judicial (art. 20, inciso I, da LGT) e dará direito ao sujeito passivo a obter certidão positiva com efeito de negativa (art. 206, do CTN) desde que o impedimento ao acesso à certidão de regularidade fiscal seja relativo às matérias objeto da proposta e nos limites em que admitida pela Fazenda Nacional (art. 20, inciso II, da LGT). Trata-se, portanto, de nova hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito fiscal (art. 151, inciso IX, do PLP nº 469/2009<sup>391</sup>).

Nos termos do projeto, a transação poderá ser operacionalizada na forma de remissão parcial do crédito tributário (art. 6º e art. 32, §2º, inciso I, da LGT), anistia de penalidade tributária (art. 32, §2º, inciso II, da LGT) ou parcelamento de débito/dação em pagamento (art. 32, §2º, inciso III, da LGT).

São apresentadas quatro modalidades básicas: transação em processo judicial; transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; transação por recuperação tributária e transação administrativa por adesão.

A transação em processo judicial pressupõe, como o próprio nome indica, litígio entre as partes e será proposta pelo contribuinte. Poderá ser celebrada em qualquer fase do processo, desde que anterior à data de publicação do despacho positivo ou negativo de admissibilidade do recurso especial ou extraordinário. Na hipótese de execução fiscal ajuizada, é possível até a data de designação do leilão ou julgamento em primeira instância dos embargos de devedor. Também serão regidas por essa espécie as transações que tenham por objeto créditos inscritos em dívida ativa, ajuizados ou não. O conteúdo do acordo poderá incluir matérias já deduzidas em juízo e outras com elas relacionadas ou conexas (art. 30, da LGT<sup>392</sup>).

---

oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.

<sup>390</sup> Art. 7º A transação, em qualquer das suas modalidades, não poderá: I – implicar em negociação do montante de tributo devido.

<sup>391</sup> Projeto de Lei Complementar que adequa o CTN às alterações propostas nos projetos de lei de execução administrativa e transação tributária. Assim, ao art. 151, que trata das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, é acrescido o inciso “IX – a admissão de proposta para habilitação em procedimento de transação, nos termos da lei.”

<sup>392</sup> Art. 30. A transação em processo judicial terá por objeto o litígio entre as partes, como definido no pedido inicial, cuja solução, para a matéria de fato ou de direito, poderá ser alcançada inclusive mediante a consideração de elementos não constantes no processo judicial. § 1º A transação em processo judicial somente será admitida: I - para créditos tributários devidamente constituídos por lançamento por homologação ou por lançamento de ofício; II - em qualquer fase do processo judicial, antes da data de publicação do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade de recurso especial ou extraordinário, interposto pela Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo; ou III - no caso de haver execução fiscal em curso: a) até o julgamento em primeira instância dos respectivos embargos; ou b) não sendo opostos embargos, até a publicação da decisão que designar a data do leilão. § 2º Admitido o processamento da proposta de transação, nos termos do art. 19, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a levará ao conhecimento do juízo responsável pelo processo judicial para que este o suspenda

Em caso de insolvência civil, falência ou recuperação judicial a transação poderá ser proposta pela Fazenda Nacional e será decidida pelo juízo competente para processar e julgar estes procedimentos (art.32<sup>393</sup> a 34, da LGT).

A transação por recuperação tributária dar-se-á mediante proposta do sujeito passivo no âmbito administrativo e:

“tem por objetivo viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e o interesse público relativo à percepção de tributos, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica” (art. 35, da LGT).

Por sua vez, a modalidade transação administrativa por adesão é admitida nas hipóteses em que a Administração emita uma Resolução Administrativa que proponha, em termos gerais, para todos os casos que tratem de uma idêntica matéria por ele disciplinada, a solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária. A adesão à proposta dar-se-á mediante habilitação do contribuinte e será celebrada por meio de termo. Aplica-se às controvérsias judiciais, mas será celebrada na via administrativa (art.43 a 45, da LGT).

O projeto prevê ainda a criação de órgãos colegiados<sup>394</sup> responsáveis pelo tratamento das transações no âmbito da União. Uma Câmara-Geral de Transação e Conciliação (CGTC), vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que será o órgão com competência normativa e de julgamento em última instância, responsável pela admissão, processamento até a conclusão do procedimento de transação, bem como por conhecer e decidir todas as questões relativas a essa matéria (art.46, da LGT).

---

nos termos e prazos definidos nesta Lei. § 3o A transação poderá incluir matérias pertinentes àquelas deduzidas em juízo e com estas relacionadas ou conexas. § 4o Alcançada a transação para a solução do litígio, observar-se-á o disposto nos arts. 23 e 24 desta Lei. § 5o A transação em processo judicial não poderá ocorrer em ações mandamentais ou em ações cautelares. § 6o Às transações que tenham por objeto créditos inscritos em dívida ativa, ajuizados ou não, aplicam-se, no que couber, as disposições desta Seção. Art. 31. Ao regime de transação a que se refere o art. 30 não se aplicam os arts. 331, *caput* e § 1o, 447 e 448 da Lei no 5.869, de 1973.

<sup>393</sup> Art. 32. Declarada a insolvência civil (Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, art. 955; Lei no 5.869, de 1973, arts. 748 e seguintes) ou decretada a falência do empresário ou da sociedade empresária, segundo os arts. 75 e 76 da Lei no 11.101 de 9 de fevereiro de 2005, ou estando o sujeito passivo em processo de recuperação judicial de que trata o art. 47 da Lei no 11.101, de 2005, a Fazenda Nacional poderá propor ao juízo competente a transação tributária para os efeitos de extinção do crédito tributário de modo definitivo, nos termos de resolução da CGTC. § 1o A transação a que se refere o *caput* somente poderá ser realizada pelo juiz, quando serão apresentadas as propostas pelas partes transadoras, para garantir a satisfação dos créditos tributários, sem prejuízo da tutela aos direitos do insolvente ou do falido, da administração da massa falida e dos titulares de créditos preferenciais, os quais deverão ser preservados no que for suficiente para a satisfação destes.

<sup>394</sup> Esses órgãos serão compostos, paritariamente, por servidores públicos membros das carreiras de Procurador da Fazenda Nacional e Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, designados pelo Ministro de Estado da Fazenda conforme critérios a serem estabelecidos em ato do Poder Executivo (art. 49, da LGT).

Consta da proposta ainda, a possibilidade de criação, por resolução do CGTC, das chamadas Câmaras de Transação e Conciliação (CTC), órgãos de execução criados em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil (art. 48, da LGT).

O processamento da proposta de transação deverá ser concluído no prazo de 180 (cento e oitenta) dias prorrogável por igual período (art. 21, §1º, da LGT).

Este, em termos gerais, o conteúdo do projeto de lei pretende regulamentar a regra do art. 171, do CTN, que prevê a transação como hipótese de extinção do crédito tributário:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação<sup>395</sup> de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.  
Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Assim, a análise do projeto deve ter como ponto de partida o art. 171, do CTN, que possibilita, hipoteticamente, a transação em matéria tributária.

A teor do dispositivo, a transação é um instituto por meio qual, via lei regulamentadora, será possível aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária terminar litígio, mediante concessões recíprocas, cuja consequência será a extinção do crédito tributário.

A doutrina alerta para o caráter de excepcionalidade que a medida toma na esfera tributária<sup>396</sup>. Hugo de Brito Machado defende, inclusive, que o CTN impõe um regime jurídico específico para esta seara, que ofereça maiores limites, indispensáveis ao resguardo do interesse público subjacente a tributação<sup>397</sup>. Daí a resistência a uma lei geral que contemple poderes discricionários muito amplos à Administração tributária.

Segundo o preceito legal, é indispensável para caracterização do instituto: lei estabelecendo as condições do acordo, concessões mútuas, prévio litígio e resolução que leve a extinção do crédito tributário.

<sup>395</sup> A doutrina toda é assente no sentido de que o termo “determinação” na verdade constitui um erro de grafia, o entendimento é que o legislador quis se referir a terminação.

<sup>396</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito-constitucional tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 43-88. MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 111-135.

<sup>397</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 111-135.

Assim, conforme menciona Hugo de Brito Machado, trazendo lição de Osvaldo Casas, elementos essenciais à transação seriam:

a) o acordo de vontades; b) que as partes façam concessões mútuas, vale dizer, que cedam parte de suas pretensões em troca de que lhes sejam asseguradas definitivamente as restantes; e c) que por essas concessões se extingam obrigações litigiosas ou duvidosas<sup>398</sup>.

Acerca do instituto, Paulo de Barros Carvalho<sup>399</sup> faz, ainda, duas observações importantes. A primeira é que a necessidade de regulamentação legal, com base na qual a autoridade tributária celebre o acordo mediante concessões, é exigência que decorre do princípio da indisponibilidade dos bens públicos. A segunda,

[...] que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão-somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo<sup>400</sup>.

Como se vê, acerca da questão do princípio da indisponibilidade dos bens e interesse público, embora o CTN, no art. 171, tenha admitido a possibilidade de relativização, impôs, como resguardo, que ela se desse nos exatos termos e limites previamente estabelecidos em lei em sentido estrito, ou seja, sem comprometer o sistema de proteção ao contribuinte garantido, entre outros, pelo princípio da estrita legalidade tributária.

Contudo, no contexto das reformas propostas, a regulamentação da transação é acompanhada de alteração do próprio art. 171, do CTN:

Art. 171. A lei, geral ou específica, pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que importe em composição de conflito ou de litígio, visando a extinção do crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso, podendo prever hipóteses de delegação<sup>401</sup>.

Ocorre que, a aplicação da transação na seara tributária envolve não só observar suas características próprias enquanto instituto jurídico como os princípios próprios do Direito Tributário. A simples alteração normativa, mediante reforma, não pode descaracterizar institutos jurídicos e imprimir aspectos incompatíveis com o sistema tributário nacional.

<sup>398</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 111-135.

<sup>399</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 458.

<sup>400</sup> *Ibid.*, p. 458.

<sup>401</sup> Projeto de lei complementar n.º 469/2009.

Nesse diapasão, o ponto de partida para análise da transação em matéria de direitos indisponíveis, como o crédito tributário, aproxima conceitos e noções de direito administrativo e tributário.

De fato, nos termos do próprio CTN, arts. 3º e 142 e parágrafo único, a cobrança e lançamento de tributos constituem atividade administrativa de caráter vinculado.

Portanto, o regime aplicável à transação tributária é aquele próprio de direito administrativo que, por sua vez, se encontra fincado em dois princípios básicos: a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade dos interesses públicos pela Administração<sup>402</sup>.

Em ambos os princípios, a noção básica é a de interesse público, conceituada por Celso Antonio Bandeira de Mello como: “o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem.”<sup>403</sup>. O interesse público está retratado na lei, o que remete a outro princípio, o da legalidade.

Consequência da supremacia, a posição privilegiada do órgão encarregado de zelar pelo interesse público nas relações com os particulares é assegurada mediante instrumentos fornecidos pela ordem jurídica aos órgãos que o representam na forma de benefícios aptos a fornecer proteção a tal interesse<sup>404</sup>.

Por sua vez, a indisponibilidade “significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja por inapropriáveis”<sup>405</sup>.

Ainda segundo Celso de Mello, consequências diretas da indisponibilidade são os inúmeros outros princípios como a legalidade<sup>406</sup>, obrigatoriedade do desempenho da função pública, controle administrativo, igualdade dos administrados em face da Administração, publicidade, inalienabilidade dos direitos concernentes a interesses públicos e controle jurisdicional dos atos administrativos<sup>407</sup>.

No regime de transação tributária concebido no projeto, no qual a celebração do pacto é colocada como juízo de conveniência e oportunidade da Fazenda Nacional, e cujos requisitos, forma e parâmetros para celebração são delegados a regulamento por órgãos da

---

<sup>402</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25.ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 52.

<sup>403</sup> *Ibid.*, p. 58.

<sup>404</sup> *Ibid.*, p. 66.

<sup>405</sup> *Ibid.*, p. 70.

<sup>406</sup> E implicações: princípios da finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação e responsabilidade do Estado. *Ibid.*, p. 71

<sup>407</sup> *Ibid.*, p. 71.



Administração, como a Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC), parecem se distanciar da legalidade estrita. E ainda da inalienabilidade, já que considera possível acordo quanto a interpretação de conceitos indeterminados do direito, identificação e relevância do fato cujo resultado seja a redução do crédito tributário (art. 7º, §1º, da LGT<sup>408</sup>).

As reservas quanto a viabilidade constitucional do projeto tocam ainda na questão da vinculabilidade da tributação. Nesse sentido Paulo de Barros Carvalho menciona entre os princípios constitucionais tributários, o da vinculabilidade da tributação, segundo o qual os expedientes de maior importância, que dizem diretamente com os fins últimos da pretensão tributária, devem ser pautados por este princípio. O que não excluiria a existência de atos pautados na conveniência e oportunidade nessa seara, desde que relativos a matérias apenas correlatas, como política de fiscalização<sup>409</sup>.

Aliás, não é noutro sentido que o legislador expressamente considerou a atividade de constituição do crédito tributário como plenamente vinculada (art. 3º e 142 e parágrafo único, do CTN). Nessa mesma linha, a Constituição de 1988 exige que matérias que toquem diretamente ao crédito tributário, extinguindo ou excluindo-o, devam ser disciplinadas em lei específica que regulem exclusivamente a matéria, a teor do art. 150, §6º:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Nesse sentido ainda, a regra do art. 97, inciso VI, do CTN<sup>410</sup>.

Assim, percebe-se que o projeto vai de encontro a princípios como o da estrita legalidade tributária, vinculabilidade da tributação e torna o interesse público como algo que possa ser aferido livremente pela autoridade administrativa em juízo de conveniência e oportunidade, o que é totalmente incompatível com o próprio princípio democrático.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho também compreende o projeto como ofensivo a vários princípios estatuídos na Constituição:

<sup>408</sup> § 1º Não constituem negociação do montante dos tributos as reduções que decorram do procedimento de transação, quanto a interpretação de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário.

<sup>409</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 159-160.

<sup>410</sup> Art. 97 Somente a lei pode estabelecer: VI – as hipóteses de exclusão, suspensão, e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

A demasiada discricionarietà dada à Administração por uma lei geral de transação, para autorização a solução de litígios, não passa de uma inconstitucional delegação legislativa, com arranhão ao Estado Democrático de Direito (CF, art. 1º) e lesão ao dogma da separação de poderes (CF, art. 2º). Lesão ao Estado Democrático por descumprimento, por exemplo, aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva (CF, art. 5º, *caput*; art. 150, II; art. 145, §1º), da impessoalidade (CF, art. 37, *caput*), da livre concorrência (CF, art. 170, IV), desrespeito ao Estado de Direito, por aniquilamento do princípio da legalidade (CF, art. 37, *caput*; art. 150, I; art. 173, §4º)<sup>411</sup>.

Com efeito, não se trata simplesmente de superar posturas clássicas acerca do interesse público e sua indisponibilidade, no sentido de deixar “de qualificar conceitos totalizantes, absolutos, apriorísticos”<sup>412</sup>, mas de, por meio de um instituto jurídico previsto no CTN, tentar inserir elementos incompatíveis com o próprio regime administrativo-tributário.

Além disso, a teor da proposta em tramitação, nega-se a própria natureza do instituto da transação, já que a reciprocidade de concessões entre os pactuantes é elemento que tipifica e diferencia esta modalidade extintiva das obrigações.

De fato, se não houver concessões mútuas e solução de litígio não há transação, mas verdadeiro reconhecimento do interesse da outra parte, remissão, dação em pagamento<sup>413</sup> ou doação ou similar, que implicaria em renúncia fiscal, vedada pelo art. 14, §1º<sup>414</sup>, da Lei Complementar nº 101/2000- Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Assim, não pode ser sequer conceituado como transação o instituto tratado no Projeto de Lei nº 5.082/09 no qual, em todas as modalidades previstas, somente a Administração abdica de créditos, alonga prazos de pagamento, anistia penalidades.

A título de exemplo, a chamada transação por recuperação tributária, na qual o objetivo expresso na norma é “viabilizar a superação de situação transitória de crise-econômico-financeira do sujeito passivo”. Nesse caso não há qualquer litígio jurídico sobre a incidência tributária a solucionar mediante transação, ainda que, os elaboradores do projeto vejam algum interesse público a justificar o acordo nesse caso.

Por outro lado, também parece não atender ao interesse público a omissão do projeto quanto a garantias que efetivamente assegurem o pagamento do crédito fiscal em caso

<sup>411</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito-constitucional tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 43-88.

<sup>412</sup> MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **Transação tributária**: introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 110.

<sup>413</sup> *Ibid.*, p. 62-63.

<sup>414</sup> § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

de descumprimento do acordo pelo contribuinte. Isso porque, o simples fato de restabelecer o valor original do débito ou mesmo acresce-lo de multa, não irá persuadir o devedor a cumprir o acordo celebrado.

Outra previsão criticável é o estabelecimento de nova hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo simples fato de proposta para habilitação em procedimento de transação e consequente acesso a certidão de regularidade fiscal.

Eurico Marcos Diniz de Santi defende que há uma sistemática no CTN para as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário do art. 151, todas elas com relação direta ao seu processo de incidência e cobrança. Assim, a moratória e o parcelamento (incisos I e IV) relacionam-se com a suspensão e alteração da data e termos do pagamento; o depósito do montante integral (inciso II) assegura o pagamento ao final da discussão do crédito; concessão de liminar em mandado de segurança ou outras ações e a tutela antecipada (incisos IV e V), precaver-se de problemas de validade da lei ou do lançamento em face da fumaça do bom direito; as reclamações e os recursos administrativos, garantindo ao contribuinte a discussão do crédito sem a ameaça da execução fiscal<sup>415</sup>.

Assim, a nova hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário que fica ao arbítrio do contribuinte, por ser baseada no simples ato de se habilitar ao procedimento de transação, parece ser incompatível com a sistemática estabelecida no CTN. Ainda segundo Eurico Marcos Diniz de Santi:

[...] pretende inserir uma nova modalidade para justificar a suspensão da exigibilidade, com o objetivo específico de obter certidão positiva com efeito negativo, é a chamada “habilitação para transação”: fato completamente alheio ao ciclo da incidência, nada tem a ver com a validade da lei instituidora, com a ocorrência do fato gerador, com a legalidade do lançamento ou com a configuração da pretensão definida pela data do pagamento, depende simplesmente da vontade de transacionar do contribuinte e pronto [...]<sup>416</sup>.

Por fim, a possibilidade de transação prevista no art. 171, do CTN segundo o regime administrativo e os princípios que regem a seara tributária, parece apontar para necessidade de lei que institua um regime plenamente vinculado, no qual sejam estipuladas o mais claramente possível, as condições para a celebração dessa espécie de acordo.

---

<sup>415</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação?. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 167-190.

<sup>416</sup> *Ibid.*, p. 176.

Percebeu-se por fim, que ao criar todo um novo procedimento no interior do processo administrativo ou judicial, não se tem ao certo garantias de que o projeto de fato oferece solução capaz de diminuir a litigiosidade e, com ela a quantidade de processos de cobrança<sup>417</sup>.

De fato, a simples celebração de um acordo não induz ou assegura seu cumprimento efetivo. Muito pelo contrário, afastados os meios indiretos de coerção (v.g. acesso a certidão de regularidade fiscal), em regra, os pactos não são cumpridos integralmente, a exemplo do que já acontece com os acordos de parcelamento e seu alto índice de descumprimento<sup>418</sup>.

Por fim, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, alerta que adotar a transação como regra geral poderia implicar

[...] enorme risco de desestimular que os contribuintes paguem os tributos automática e voluntariamente. Haveria um incentivo de, antes de pagar, buscar uma transação, que lhe traria, como consequência, no mínimo o dever de pagar o que a lei já lhe determinava<sup>419</sup>.

O que longe de garantir o resgate mais rápido e eficiente do crédito fiscal poderia significar mais um meio de postergar o pagamento dos tributos devidos.

### ***5.1.3 Projeto de lei nº 5.081/2009 e Projeto de lei complementar nº 469/2009***

Ao contrário dos projetos de lei analisados nos itens precedentes, quanto a estes dois, optou-se apenas por uma análise sumária, seja porque não implicaram em maiores alterações no sistema de cobrança hoje existente, seja porque, em relação às alterações do CTN, representam apenas adequação da lei complementar às propostas de desjudicialização da execução e transação tributária, já analisadas em seus pontos principais.

<sup>417</sup> Especialmente, porque só poderá ser utilizado, nos termos do art. 171, do CTN quando já houver litígio instaurado.

<sup>418</sup> Para se ter uma ideia, só no último programa de parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941/2009, ocorrido há menos de três anos, quase dois terços dos contribuintes que aderiram ao acordo já o abandonaram segundo dados divulgados pela Receita Federal do Brasil e PGFN quando, em outubro de 2011, fizeram o balanço do acordo. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Receita e PGFN fazem balanço do Refis da Crise nesta quarta**. Disponível em: <[http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsino/2011/10/05/2011\\_10\\_04\\_17\\_15\\_14\\_522197458.html](http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsino/2011/10/05/2011_10_04_17_15_14_522197458.html)> Acesso em: 29 jul. 2012.

<sup>419</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito-constitucional tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 43-88.

O Projeto de Lei nº 5.081/2009<sup>420</sup> regula a prestação de garantias extrajudiciais aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, que poderão ser convertidas em judiciais quando do ajuizamento da execução fiscal respectiva (art. 2º, §3º) o qual deverá ocorrer nos trinta dias que se seguirem ao oferecimento da garantia (art. 5º).

As garantias poderão vir na forma de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia, hipoteca de bens imóveis, navios ou aeronaves e garantia fidejussória, que poderão inclusive ser combinadas e devem corresponder ao valor consolidado do débito inscrito (art. 2º, incisos I a IV e §1º).

O projeto trata ainda da oferta de bens imóveis para pagamento, via arrematação ou dação em pagamento em leilão extrajudicial (art. 6º), tudo segundo procedimento ali descrito.

Consta ainda capítulo referente ao parcelamento de dívidas de pequeno valor, assim definidas por ato do Ministro do Estado da Fazenda (art. 27, §1º), em até no máximo sessenta prestações mensais, com redução de até quarenta por cento do encargo legal (art. 32, inciso II). É prevista ainda a possibilidade de pagamento à vista com redução de até noventa por cento do encargo legal (art. 32, §3º). A disciplina será complementada pela aplicação subsidiária das regras do parcelamento ordinário da Lei nº 10.522/2002.

Em outro ponto, o projeto prevê a atribuição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para estabelecer critérios no sentido da classificação dos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, inclusive identificando aqueles de improvável recuperação ou cuja cobrança seja considerada contrária aos critérios de eficiência administrativa e economicidade.

A iniciativa de impor tratamento legal específico para o oferecimento de garantias extrajudiciais é muito interessante, em especial porque voltada a assegurar o resultado final da cobrança executiva. Contudo, acredita-se, não gerará maior interesse nos contribuintes. Isso porque, conforme retratado nas pesquisas e estudos já realizados por diversas instituições como o Ministério da Justiça e Ipea, se o devedor raramente apresenta garantias na execução forçada, muito dificilmente o fará de maneira espontânea ainda na via administrativa.

Quanto a disciplina de um parcelamento de feições específicas para dívidas consideradas de pequeno valor com exigências e procedimentos mais simplificados é algo que poderá gerar bastante interesse, especialmente para o pequeno devedor pessoa física porque,

---

<sup>420</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5081, de 2009.

Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431261>>. Acesso em: 18 Jul. 2012.

segundo as conclusões do IPEA na pesquisa sobre o custo unitário do processo de execução fiscal, as “ações movidas contra pessoas físicas são significativamente mais rápidas, e mais provavelmente resultam em pagamento”<sup>421</sup>.

Quanto a questão da regra que prevê a fixação de critérios para classificação dos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, inclusive com a identificação daqueles considerados irrecuperáveis ou de cobrança contrária a eficiência e economia, trata-se de proposta importante, desde que reflita em estratégias específicas para a cobrança segundo padrões objetivos. Isso para reduzir o risco moral decorrente do não ajuizamento de execuções fiscais abaixo de determinado patamar.

Em situação semelhante o IPEA, por meio do já mencionado Comunicado nº 127, que tratou do custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela PGFN, propôs ser conveniente o estabelecimento de novo limite para ajuizamento e cobrança dos créditos da União para 20 mil reais. Porém alertou, na ocasião, para necessidade de estar atento as consequências de medidas como essa, tendo recomendado que

[...] a implementação do novo piso mínimo deveria vir acompanhada da implementação de medidas de redução do risco moral (*moral hazard*) associado ao não pagamento de tributos. Em outras palavras, é importante que a divulgação do novo valor dê-se no contexto de simultânea publicação de uma clara política de recuperação dos créditos fiscais inferiores a R\$ 20.000,00, sob pena de sinalizar à sociedade a desimportância do correto recolhimento de impostos e contribuições<sup>422</sup>.

Assim, como o preceito legal que trata da fixação de critérios para classificação dos débitos inscritos em Dívida Ativa não oferece maiores detalhes, acredita-se que não poderia ficar a cargo de juízo de conveniência e oportunidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Isso porque irá implicar, na maior parte das hipóteses, em dispor desses créditos fiscais, principalmente quando considera-los de recuperação improvável. Esta circunstância impõe regime de estrita legalidade formal.

Portanto, somente à lei cabe apontar critérios de natureza objetiva para classificação desses créditos. Já a operacionalização da cobrança e a fixação de estratégias

---

<sup>421</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 1º fev. 2012.

<sup>422</sup> INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do IPEA**, n. 127, p. 1-16, 4 jan. 2012. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>. Acesso em: 28 fev. 2012.

específicas para cada classe, essa sim poderia ser regulamentada diretamente pela PGFN, por não implicar em disposição de crédito.

Entretanto, em termos gerais, o projeto não parece trazer algo significativamente novo apto a enfrentar os principais problemas enfrentados na cobrança dos créditos fiscais, como a localização do devedor e bens penhoráveis ou mesmo a diminuição da litigiosidade.

Por sua vez, o projeto de lei complementar - PLP nº 469/2009 - prevê alterações no CTN voltadas para adequação daquele diploma legal às inovações trazidas pelos Projetos de Lei nº 5.080/2009 e 5.082/2009, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “b”, da CF/88, como consta, aliás, da exposição de motivos:

As alterações ora propostas são indispensáveis à modernização da Administração Fiscal de forma a tornar a sua atuação mais transparente, célere e eficiente. Fazem parte de um conjunto mais amplo de modificações consistente na edição de duas leis ordinárias: uma referente à transação tributária e a outra, à execução fiscal administrativa.

Dessa forma, uma vez que os comentários pontuais sobre as mudanças propostas já foram realizados nos itens precedentes, não há necessidade de repeti-los quanto a este projeto específico.

## **5.2 Proposta imediata: aplicação das inovações da execução civil no processo executivo fiscal**

As mudanças no modelo de cobrança do crédito fiscal constantes dos projetos de lei analisados, conforme exposto nos itens precedentes, não parecem suficientes ou mesmo adequadas a solucionar os entraves retratados: falta de agilidade na cobrança, ausência de ação coordenada entre as instituições envolvidas na cobrança, os altos custos e o alto estoque de dívidas hoje existente. Seja por suas apontadas incompatibilidades com a ordem constitucional brasileira, seja porque parecem não enfrentar diretamente os entraves existentes, preferindo propor algo novo, mas que não mantém foco nos reais problemas já detectados.

Aliás, algumas das iniciativas parecem somar dificuldades, com prolongamento da discussão dos débitos administrativa, vários incidentes, aumento de prazos e, em termos práticos, a transferência do problema do congestionamento da via judicial para a administrativa.

Acredita-se, contudo, que enquanto as alterações legislativas não vem, é possível encontrar alternativas, dentro do sistema vigente, capazes de, pelo menos de imediato, atenuar

os problemas detectados favorecendo a efetividade do resgate desses créditos na via da execução fiscal.

Assim é que se entende possível uma leitura mais atualizada da Lei nº 6.830/80, que contemple a nova roupagem dada ao modelo de execução civil hoje utilizado na legislação processual por aplicação subsidiária de sua base legal e principiológica.

De fato, nos anos de 2005 e 2006 houve uma reformulação total da tutela jurisdicional em sede de processo de execução, cujo objetivo principal era atender aos reclamos de efetividade. Sua concretização veio na forma de simplificação e agilização de procedimentos, proporcionando maior eficácia e celeridade à cobrança dos títulos executivos judiciais e extrajudiciais. As alterações ocorreram por meio das Leis nº 11.232, 11.187 e 11.277/2005 e 11.276 e 11.280/2006.

No que interessa ao objeto de investigação, a cobrança dos títulos executivos extrajudiciais ganhou nova roupagem por meio de instrumentos processuais focados na busca de imprimir efetividade à execução (art. 615-A; 647, I e II; 650; 655, VII; 685-A; 685-C, do CPC). Justamente esses aspectos inovadores, que modernizaram a execução civil, não foram acompanhados pela lei de execução fiscal, que se tornou obsoleta em muitos pontos.

Uma das primeiras medidas seria punir condutas desleais e protelatórias dos executados. Isso impõe aplicação efetiva das multas por infração processual (art. 601, do CPC), a exemplo do art. 600, inciso IV, do CPC que considera ato atentatório à dignidade da justiça o devedor não indicar quais são e onde se encontram os bens sujeitos à penhora. Como se trata de típica infração processual, a regra é muito mais adequada do que a já comentada proposta do art. 5º, §5º do PL nº 5.080/2009, que estabelece responsabilidade pessoal pela dívida cobrada àqueles que adotam prática semelhante.

A cobrança poderia ser agilizada ainda com a indicação de bens penhoráveis logo com a petição inicial, nos termos do art. 652, §2º, do CPC.

Outra medida de interesse seria implementar, de fato, a alienação antecipada dos bens penhorados sujeitos à deterioração ou depreciação ou quando esta represente manifesta vantagem, na forma prevista no art. 670, do CPC. A regra não é nova, nem oriunda das Reformas do CPC, mas é muito pouco utilizada nas execuções fiscais, não obstante haja previsão expressa de sua possibilidade no art. 21, da LEF.

A medida se justifica porque o processo de execução fiscal é invariavelmente muito longo. Assim, é comum que os bens penhorados, seja na posse de depositário ou do



devedor, se depreciem<sup>423</sup>, inclusive economicamente, e reduzam de maneira significativa o valor da garantia que constituem ou mesmo tenham conservação muito onerosa<sup>424</sup>. Além disso, possibilitaria a penhora de bens muitas vezes valiosos, mas facilmente depreciáveis como roupas, computadores etc.

Outro dispositivo que merece aplicação mais efetiva na execução fiscal é a penhora sobre o faturamento (art. 11, §1º, da LEF c/c art. 655, VII e 677 e seguintes do CPC). Há ainda forte resistência do Judiciário em acatar os pedidos da Fazenda Pública quando requerida essa espécie de constrição. É sempre imposta a Fazenda credora, prova do prévio exaurimento de todos os outros meios de satisfação do crédito. São inúmeros os precedentes neste sentido: AgRg no Ag 1368381 / RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 23.4.2012; REsp 1.170.153/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 8.6.2010, DJe 18.6.2010; AgRg no REsp 1.143.806/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 8.6.2010, DJe 21.6.2010; AgRg no Ag 1.032.631/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/ Acórdão Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 4.11.2008, DJe 2.3.2009. Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 1.101.696/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 3.9.10).

A medida poderia ser bastante eficaz se utilizada com mais frequência, tanto em pequenas quanto em grandes empresas, porque embora implique verdadeiro parcelamento, tem a vantagem, para o devedor, de permitir que o valor da prestação oscile de acordo com sua capacidade de pagamento. Também é manifesta a vantagem em face da menor onerosidade, porque não inclui outros gastos com conservação de bens, leilões etc.

É certo, contudo, que é devido um controle mais estreito sobre o valor do faturamento da empresa, a ser monitorado pelo credor e informado ao juízo, principalmente em casos de criação de embaraço por parte do devedor, com redução significativa do faturamento após a penhora. Nesse ponto seria importante estabelecer um valor mínimo calculado com base no faturamento de meses anteriores<sup>425</sup>.

A alienação por iniciativa particular prevista no art. 685-C, do CPC é uma outra opção encontrada pela execução civil que procurou simplificar e agilizar os procedimentos da tradicionalmente burocrática e demorada fase expropriatória, principalmente por retirar do âmbito do Judiciário quase todos os atos.

---

<sup>423</sup> Os constantes avanços tecnológicos da sociedade contemporânea contribuem para isso.

<sup>424</sup> ASSIS, Araken de. **Manual do processo de execução**. 8.ed. São Paulo: RT, 2002, p. 690.

<sup>425</sup> Talvez algo semelhante à regra do art. 18, § 3º do PL nº 5.080/2009.

De fato, a proposta é que o próprio credor contrate corretores especializados e a venda possa se dar inclusive por meios eletrônicos de venda. O procedimento foi regulamentado pelo Conselho de Justiça Federal (CJF) nos termos da Resolução CJF nº 160, de 8-11-2011<sup>426</sup>. A interveniência do Judiciário é mínima, basicamente para credenciamento dos corretores e fixação de regras para publicidade da alienação.

No caso da execução fiscal, as Fazendas Públicas poderiam licitar a contratação de corretores ou mesmo criar um quadro permanente junto a estrutura dos órgãos de cobrança judicial para efetivar essas vendas, preferencialmente pela internet.

Medidas como essa agilizariam a expropriação e tornariam mais barato e rápido o procedimento.

Da mesma forma, a utilização da internet para alienação via leilão, semelhante ao modelo proposto para as hastas públicas nos termos do art. 689-A, do CPC. O suporte tecnológico bem poderia ser aquele utilizado nos pregões eletrônicos, já tão conhecidos na Administração.

Já quanto ao regime dos Embargos de Devedor, o primeiro ponto a ser transportado para execução fiscal é o indeferimento liminar no caso de manifesto caráter protelatório, com a imposição de multa (art. 740, parágrafo único). A medida iria coibir grande parte dos embargos opostos às execuções fiscais que, como mencionado na pesquisa do IPEA, normalmente redundam em insucesso.

Regra de interesse também no sentido de agilizar procedimentos e garantir a efetividade a execução é a previsão do art. 739-A, §1º, do CPC que estabelece o efeito suspensivo *ope iudicis* para a ação<sup>427</sup>.

De fato, a partir da mudança, o efeito suspensivo dos embargos de devedor já não é mais automático. Depende de requerimento do devedor e apreciação do juízo quanto a ocorrência dos requisitos: relevância dos fundamentos, manifesto risco de dano grave ou de difícil reparação do prosseguimento da cobrança e existência de prévia garantia suficiente por penhora, depósito ou caução.

O efeito suspensivo, uma vez deferido, poderá ser revisto a qualquer tempo (art. 739-A, §2º, do CPC) e será apenas parcial, pois não impedirá a efetivação dos atos de penhora e de avaliação dos bens (art. 739-A, §6º, do CPC).

---

<sup>426</sup> BRASIL. Conselho de Justiça Federal. Resolução nº 160, de 8 de novembro de 2011. Regulamenta o procedimento de alienação por iniciativa particular. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 9 nov. 2011. Seção 1, p. 208. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/jspui/bitstream/handle/1234/45309/Res%20160-2011.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 23 jun. 2012.

<sup>427</sup> VIANA, Juvêncio Vasconcelos. O contraditório do executado na nova execução civil. **Nomos**: Revista do curso de mestrado em Direito da UFC, Fortaleza, v. 27, p. 201-226, jul./dez. 2007.

Tal medida é muito importante, porque grande parte dos devedores, se aproveitando do efeito suspensivo automático aplicável pela regra anterior do CPC, opõe embargos apenas como forma de procrastinar e adiar a expropriação dos bens penhorados.

Perceba-se que, não há qualquer empecilho para aplicação da medida, pois inexistente previsão expressa na Lei de execução Fiscal de efeito suspensivo *ope legis* para os embargos de devedor.

Atente-se para o fato de que não poderá ser aplicada às execuções fiscais a regra do art. 736, do CPC, que dispensa a apresentação de garantia para oposição dos embargos. Isso porque confronta diretamente com o disposto no art. 16, §1º, da LEF, o qual não poderia ser revogado pelo regramento do CPC, por se tratar de lei especial.

Tratam-se, portanto, de medidas que, embora de caráter paliativo, podem ser aplicadas de imediato ao rito da execução fiscal e poderiam significar meios mais eficazes e céleres para recuperação do crédito fiscal.

### 5.3 Proposta a longo prazo: atualização legislativa

Consoante retratado até aqui, os problemas enfrentados na cobrança judicial dos créditos fiscais já passaram do nível de algo contornável por simples mudança de paradigmas dos órgãos envolvidos ou saídas interpretativas.

O volume de débitos acumulados nas Dívidas Ativas de União, Estados e Municípios já chega a comprometer seriamente o equilíbrio orçamentário desses entes federativos. O reflexo é o desequilíbrio do sistema tributário traduzido em constantes alterações legislativas na tentativa de suprir os problemas de caixa provocados pelo esmaecimento de noções como de cidadania fiscal pela população.

Já a carga tributária atual é acusada de suplantar as forças econômicas dos contribuintes, principalmente pela classe empresária, que mantém o maior volume de débitos inscritos.

Contudo, é possível que uma saída seja, ao invés de incremento na arrecadação por aumento da carga tributária, o investimento em melhorias nas atividades de fiscalização e administração tributárias<sup>428</sup> e uma legislação que forneça suporte para a Fazenda Pública e instrumentos para que o Poder Judiciário possa tornar efetiva a prestação jurisdicional

---

<sup>428</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal:** sob elementos de direito e economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 181.

executiva. Tais medidas funcionarão inclusive como fatores de desestímulo a práticas sonegatórias.

Essas circunstâncias apontam para a necessidade de alterações legislativas, já que, como mencionado, muitas regras existentes na atual Lei de Execução Fiscal se tornaram obsoletas.

Contudo, não se acredita que haja necessidade de reformulação tão radical quanto a proposta de desjudicialização da cobrança desses créditos ou a implantação de transação tributária, ambas incompatíveis com a Constituição Federal de 1988.

Acredita-se ainda que o modelo de cobrança judicial, apesar das críticas, não está totalmente esgotado, mas necessita de atualização legislativa, que forneça instrumental suficiente o qual, a um só tempo, torne a cobrança mais ágil e eficaz e desestimele o “usuário repetitivo da justiça”<sup>429</sup> (aquele que usa a justiça para tirar vantagem).

Em primeiro lugar, podem-se aproveitar experiências bem sucedidas nos sistemas de cobrança de créditos fiscais Português, Espanhol e Americano.

Elementos constantes da legislação portuguesa: a suspensão da cobrança vinculada ao oferecimento de garantia adequada (art.69, f e 169, n.1 do CPPT)<sup>430</sup>, seja na esfera administrativa, seja na judicial; fixação de prazo para conclusão do procedimento administrativo de constituição do crédito (art. 57, n. 1, LGT); concentração dos meios de defesa na impugnação judicial (art.68, n. 2<sup>431</sup> e 99<sup>432</sup>, do CPPT); pedido de parcelamento condicionado a apresentação de garantia idônea (art.198, n. 1 e 199, do CPPT).

Quanto ao sistema espanhol, o contributo poderia ser a previsão em lei, não somente em normas infralegais, de critérios objetivos que possibilitem o reconhecimento do chamado crédito incobrável (art. 173, n.1, “b”, da LGT).

Aperfeiçoamento de medidas de acautelamento do crédito, como o Arrolamento de Bens, previsto na Lei nº 9.532/97, que permita atitudes imediatas para preservação

<sup>429</sup> A expressão é de Teresa Sardek. SARDEK, Maria Teresa. Um poder em transformação. **Revista Justiça Fiscal**, Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional, Brasília, DF, Edição especial, p. 32-33, fev. 2012.

<sup>430</sup> É certo que a assim como no sistema Português, a Administração poderá dispensar o executado da prestação de garantia nos casos que tal exigência possa causar prejuízo irreparável, ou seja, manifesta a falta de meios econômicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para pagamento da dívida exequenda e acrescidos, desde que, em qualquer dos casos, a insuficiência ou inexistência de bens não seja de responsabilidade do executado, hipótese similar ao art. 52, n.4, LGT.

<sup>431</sup> Artigo 68.º Procedimento de reclamação graciosa. [...] 2 - Não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.

<sup>432</sup> Artigo 99.º Fundamentos da impugnação. Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente: a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; b) Incompetência; c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; d) Preterição de outras formalidades legais.

elementos ou de lastro patrimonial suficiente para pagamento, a exemplo do art. 195, do CPPT, português e art.162, da LGT espanhola.

O modelo norte americano traz iniciativas interessantes principalmente quanto a uma maior regulação da questão dos parcelamentos, que os torne um facilitador para o contribuinte, mas que não deixem a Fazenda Pública totalmente a descoberto. Poderia ser estipulado, tal qual aquele modelo, um teto diferenciado para parcelamentos ordinários e especiais, fazendo constar ainda na legislação critérios específicos na concessão desses acordos. Deveriam ser utilizados como critérios, principalmente o estágio processual da cobrança, o valor do débito individualizado, o volume de débitos inscritos, as condições pessoais do contribuinte (Seção 6159, “a” a “e”, IRC). Neste último aspecto a análise deverá envolver, inclusive, uma avaliação da conduta do contribuinte perante o Fisco.

Tais elementos da legislação comparada poderão ser utilizados conjuntamente com outros constantes dos projetos de lei já em tramitação no Congresso Nacional.

De fato, há iniciativas importantes nos projetos, que poderão imprimir maior celeridade e eficácia as execuções fiscais.

No PL nº 5.890/2009, passo importante é a criação do Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes (SNIPC) – art. 4º, §1º e 16 - , base que agrega informações patrimoniais, rendimentos e endereços dos contribuintes de origem pública e privada a pretexto, inclusive, de cumprir a regra do intercâmbio de informações estabelecida no art.37, inciso XVIII, da CF/88. Trata-se de importante ferramenta que enfrenta aqueles que o IPEA identificou como sendo os dois maiores entraves à rapidez e efetividade da tutela executiva fiscal: a localização do devedor e bens penhoráveis.

Nesse mesmo diapasão, medida de interesse é a obrigatoriedade de que a petição inicial da execução seja acompanhada de prévia pesquisa de bens (art. 13, §2º). Significaria adotar postura mais proativa que agilizaria sobremaneira a atuação dos oficiais de justiça e evitaria boa parte dos pedidos de suspensão para diligências por parte da Fazenda exequente.

Outra mudança importante seria a remessa, diretamente para as Fazendas Públicas exequentes (art.21), dos autos de execuções nas quais foram esgotadas as possibilidades de penhora ou cuja garantia tenha sido frustrada. Tal medida possibilitaria maior controle dos processos arquivados e facilitaria a realização de novas diligências durante o curso do prazo prescricional. Isso porque, no modelo atual as Fazendas não tem qualquer controle sobre os processos arquivados que ficam realmente paralisados aguardando apenas o transcurso do prazo prescricional nas prateleiras das varas judiciais.

Como mencionado *supra*, regra salutar para efeito de resguardar o resultado final das execuções seria condicionar qualquer suspensão no curso da cobrança executiva à apresentação de garantia suficiente. Assim a regra do art. 26, §2º do PL nº 5.080/2009 que condiciona a suspensão da execução por ação autônoma, a existência de garantia, relevantes fundamentos e risco de dano de difícil ou incerta reparação. Nesse caso, acredita-se que não prejudicaria esse intento a possibilidade de a garantia vir na forma de penhora, depósito ou caução, e não apenas depósito em dinheiro, fiança bancária e seguro-garantia, que exigem maior liquidez do devedor. Conforme sugerido, a norma poderia ser semelhante ao atual art. 739-A, do CPC, mas extensível para ações autônomas, embargos de devedor ou quaisquer espécies de impugnação judicial do crédito.

Também a medida constante do art. 29, do PL nº 5.080/2009, que condiciona a alienação judicial em processos de liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores a prévia audiência das Fazendas Públicas serve a dar efetividade a regra do art. 186, 187 do CTN e art. 29, da Lei nº 6.830/80 e coibir eventuais fraudes, muito comuns nesses processos.

Instituto importante, que deveria ser disciplinado de maneira mais pormenorizada é a objeção de preexecutividade. É indispensável o estabelecimento de um procedimento específico, com prazos para sua impugnação, regra explícita sobre a matéria impugnável, prevendo, ainda, penalidades próprias para o caso de utilização meramente protelatória.

Repensar a dupla instância de cobrança (administrativa e judicial), principalmente com a fixação de prazos peremptórios para administração tributária nos processos administrativos de forma a torna-los mais céleres para diminuir o lapso de tempo entre o lançamento e a cobrança judicial, imprimindo maior rapidez na localização dos devedores, principalmente empresas, que tem vida muito curta no Brasil.

Outro ponto, agora voltado para os órgãos responsáveis pela constituição e cobrança desses créditos, é a melhoria estrutural e de aparelhamento material e pessoal, com recursos prioritários, nos termos do art. 37, inciso XXII, da CF/88.

De fato, como pontifica José Roberto Marques Couto:

Soa precipitado propalar o esgotamento do sistema de cobrança quando até ferramentas mínimas de trabalho são negadas aos seus principais operadores. Em um rol interminável de carências, causa especial inquietude a ausência de bancos de dados e sistemas de informática confiáveis, modernos e eficazes.

[...]

Investimentos em tecnologia de informação e capacitação dos agentes públicos, acompanhados por alterações processuais pontuais, poderiam gerar resultados mais

profícuos a um gasto muito menor de energia e sem as mazelas de longos e imprevisíveis debates legislativos e políticos<sup>433</sup>.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho não discrepa desse entendimento e acrescenta que a melhoria do sistema de cobrança como um todo, “seria o Poder Público investir, ainda mais, nas estruturas já existentes no âmbito da Administração tributária (CF, art. 37, XVIII e XXII), melhor aparelhando-a”<sup>434</sup>.

Outra proposta é repensar o sistema tributário hoje vigente no Brasil que, segundo a doutrina<sup>435</sup>, concentra grande parte da arrecadação em tributos que oneram o consumo e acabam por imprimir uma distribuição desigual da carga fiscal:

[...] o sistema de tributação brasileiro ainda não conseguiu implantar o determinado pelo §1º do art. 145 da Constituição de 1988, uma vez que, em seu conjunto, ostenta nítido caráter regressivo, percebendo-se que a maior parte das receitas provém das exações “indiretas” e também das pessoas jurídicas.

[...]

Por tais motivos, é possível afirmar que parcela considerável das políticas públicas que deveriam proteger justamente os economicamente menos favorecidos, (v.g. educação, saúde, saneamento básico, habitação, transporte coletivo etc) é por eles financiada<sup>436</sup>.

Ao se distanciar do princípio da igualdade de sacrifícios fiscais, o sistema perde aceitação social e favorece a adoção, pelo contribuinte, de mecanismos de resistência à opressividade da tributação, o que acaba por aumentar o inadimplemento e, conseqüentemente, a litigiosidade nas relações fisco-contribuinte<sup>437</sup>. Daí a necessidade de uma carga tributária mais equânime.

E nesse ponto surge a ideia de cidadania fiscal apontada por Jose Casalta Nabais como reflexo de um ideal de solidariedade social que impõe a todos um dever e um direito. O dever fundamental de pagar impostos e,

[...] reflexamente ele configura-se como uma posição ativa do contribuinte traduzida no direito de este exigir do estado que todos os membros da comunidade sejam

<sup>433</sup> COUTO, José Roberto Marques. Os construtores de túneis e a hipermetropia. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, edição especial, estudos sobre o novo modelo de cobrança da dívida ativa, Brasília, ano 12, n. 9, p. 59-68, 2010.

<sup>434</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito-constitucional tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 43-88.

<sup>435</sup> ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida**: menos imposto, mais consumo. Rio de Janeiro: Record, 2010, p. 50.

<sup>436</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de direito e economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 217.

<sup>437</sup> *Ibid.*, p. 237.

constituídos em destinatários desse dever em conformidade com a respectiva capacidade contributiva [...]<sup>438</sup>

Somente pelo reforço dessa ideia será possível compatibilizar a compulsoriedade dos tributos com a necessária aceitação social, fornecendo os meios financeiros necessários a que todo e cada qual dos cidadãos tenha concretizado pelo Estado o estatuto dos direitos fundamentais previsto na Constituição Federal de 1988.

---

<sup>438</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável. Estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 59.



## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. A tutela jurisdicional executiva é direito fundamental amparado no art. 5º, inciso XXXV, da CF/88, a ser proporcionado pelo Estado ao contribuinte. Consiste em promover a recuperação do crédito fiscal inadimplido, lastro financeiro indispensável para concretização deste, como dos demais direitos fundamentais e, ao mesmo tempo, garantir que todos os cidadãos colaborem com esses custos, da forma mais equânime possível.
2. O desempenho dessa função por meio do processo de execução fiscal depende de uma tutela jurisdicional efetiva, ou seja, aquela que forneça, com o menor dispêndio de tempo e recursos possível, o resultado prático equivalente ao adimplemento, ou seja, o retorno do crédito fiscal.
3. A justiça fiscal a que toda sociedade almeja, consistente na distribuição equânime da carga tributária que será convertida nos recursos necessários ao desempenho das atividades estatais passa por dois momentos distintos: o da concepção de leis tributárias justas e o da aplicação dessas leis. O processo de execução fiscal disciplinado na Lei nº 6.830/80 é diretamente implicado com esse segundo momento. Sua função é promover a aplicação efetiva da lei tributária, quando há a negativa do contribuinte no seu pagamento voluntário.
4. Conquanto desempenhe a importante missão de disciplinar o resgate do crédito fiscal inadimplido em todas as esferas da federação, o processo de execução não tem se mostrado eficaz. Há um crescente estoque de Dívida Ativa na União, nos Estados e Municípios aliado a uma quantidade excessiva de execuções fiscais em tramitação o que tem representado altas taxas de congestionamento no Judiciário Brasileiro.
5. Valendo-se da análise dos dados e conclusões fornecidas em estudos do IPEA, CEBEPJ, FGV sobre execução fiscal conjugados a dados estatísticos do Poder Judiciário e do Executivo foi possível traçar o perfil atual do sistema de cobrança brasileiro. Foram identificados os principais entraves a efetividade dessa cobrança os quais se espraiam por toda estrutura institucional, envolvendo deficiências de atuação não só do Judiciário, mas da Administração Tributária e também dos órgãos responsáveis pela cobrança judicial desses créditos.
6. Processos morosos, cuja duração se estende por praticamente uma década; relações institucionais desgastadas entre os órgãos envolvidos na cobrança desses créditos; deficiências na atuação das representações judiciais responsáveis pela cobrança; legislação processual ultrapassada, alto estoque de processos a administrar e elevados custos envolvidos

na tramitação desses feitos, além de demora excessiva no procedimento de constituição do crédito tributário, são os principais entraves identificados pelo estudo.

7. Os reflexos do funcionamento deficitário do sistema de cobrança desses créditos tem sido: aumento da carga tributária, incremento da cultura de sonegação, crescimento da litigiosidade e desestímulo dos órgãos envolvidos na cobrança. Consequências graves como essas merecem toda atenção e mais, demandam urgente solução.

8. Na busca de sistemas alternativos de cobrança, foi realizada uma rápida análise de modelos de direito comparado que, embora tenham particularidades próprias, concentram praticamente todo o resgate desses créditos na esfera administrativa, como Portugal, Espanha e Estados Unidos.

9. Embora contemplem algumas medidas de patente eficácia, facilmente compatíveis com o ordenamento brasileiro, compreende-se que o modelo de execução fiscal administrativa como um todo não pode ser copiado no Brasil. Isso em face do marcante incremento do poder de autoexecutoriedade das Administrações Fiscais, inconciliável com o modelo de jurisdição uma estabelecido no texto constitucional, no qual prevalecem princípios como a inafastabilidade do controle jurisdicional, nos termos do art. 5º, inciso XXXV, da CF/88 e devido processo legal (art. 5º, inciso, LIV, da CF/88).

10. De fato, a inafastabilidade do controle jurisdicional traduz no Brasil um regime administrativo cuja autoexecutoriedade dos atos é bastante limitada e submetida sempre ao controle judicial. O devido processo legal, por seus desdobramentos, contempla independência e imparcialidade aos órgãos judiciais, contraditório e ampla defesa (art.5º, inciso LV, da CF/88), não aplicáveis em toda sua amplitude ao processo administrativo em face das características próprias da função administrativa, marcada pela hierarquia, dependência e satisfação do interesse público.

11. Por essa razão, entende-se que os projetos de lei hoje em tramitação no Congresso Nacional, cuja principal proposta é a desjudicialização da cobrança e a incorporação de mecanismos conciliatórios na seara tributária fortalecedores do poder discricionário e de autotutela das Administrações Fiscais e órgãos de cobrança executiva são incompatíveis com a ordem constitucional. Da mesma forma, porque parecem dilargar excessivamente o já longo e tormentoso procedimento de cobrança desses créditos. Isso porque, acrescentam fases, incidentes, reduzem garantias e meios indiretos de coerção o que os torna incapazes de sanar os problemas de excesso de litigiosidade, morosidade e ineficácia da cobrança executiva.

12. Acredita-se que o sistema de cobrança judicial, não está esgotado e é o único compatível com a Constituição Federal. A solução está na atualização e adequação do modelo de execução fiscal da Lei nº 6.830/80, hoje vigente. Isso passa, inicialmente pela incorporação, a este sistema, das inovações da recentemente modernizada execução civil prevista no CPC. Em seguida, por alterações legislativas que contemplem instrumentos aptos a oferecer maiores garantias ao resultado do processo, investimentos em estrutura e aparelhamento da Administração Tributária e órgãos de cobrança, reestruturação do trabalho realizado no âmbito das secretarias de vara judiciais e revisão do sistema tributário brasileiro, de forma a permitir uma distribuição mais equânime da carga fiscal.

13. Medidas nesse sentido, permitirão a concretização do direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva em sede de execução fiscal, possibilitando o acesso aos meios financeiros necessários para concretização do catálogo de direitos fundamentais estabelecido na Constituição Federal de 1988.

## REFERÊNCIAS

ADAMS, Luiz Inácio Lucena. Os dados do Conselho Nacional de Justiça – CNJ e a influência da execução fiscal nas taxas de congestionamento do Poder Judiciário. In: TELES SANTOS, Herta Rani; OLIVEIRA DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de; LACERDA, Sara de França (Coord.). **Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex, 2011.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida: menos imposto, mais consumo**. Rio de Janeiro: Record, 2010.

AMATO, Fábio. Arrecadação federal em abril atinge R\$ 92,6 bilhões, recorde para o mês. **Portal G1**, Brasília, 22 maio 2012. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2012/05/arrecadacao-federal-em-abril-atinge-r-926-bilhoes-recorde-para-o-mes.html>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

ASSIS, Araken. **Manual do Processo de Execução**. 8.ed. São Paulo: RT, 2002.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Notas sobre o problema da “efetividade” do processo. **Revista da Associação dos juízes do Rio Grande do Sul (AJURIS)**, Porto Alegre, ano 10, n. 29, p. 77-94, 1983.

BARROS, Humberto Gomes de. Execução fiscal administrativa. **Revista CEJ**, Brasília, ano 11, n. 39, p. 4-6, out./dez. 2007. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/revista/numero39/artigo01.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2012.

BENJAMIM, Herman. Recurso Especial nº 1.024.128/PR. In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Revista Eletrônica de Jurisprudência**, Brasília, DF, p. 1-11, 2008. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200800151467&dt\\_publicacao=19/12/2008](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200800151467&dt_publicacao=19/12/2008)>. Acesso em: 1º jun. 2012.

BERLIRI, Luigi Vittorio. **El impuesto justo**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 469/2009. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 2412, de 2007. Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5080, de 2009. Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5081, de 2009. Dispõe sobre a instituição de mecanismos de cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais... Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431261>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 5082, de 2009. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 4 jun. 2012.

BRASIL. Conselho de Justiça Federal. Resolução nº 160, de 8 de novembro de 2011. Regulamenta o procedimento de alienação por iniciativa particular. **Diário Oficial [da] União**, Brasília, DF, 9 nov. 2011. Seção 1, p. 208. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/jspui/bitstream/handle/1234/45309/Res%20160-2011.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 23 jun. 2012.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Departamento de Pesquisas Judiciárias. **A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário**. Brasília, DF, jul. 2011. 21 p. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/pesq\\_sintese\\_exec\\_fiscal\\_dpj.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/pesq_sintese_exec_fiscal_dpj.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2012.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Departamento de Pesquisas Judiciárias. **Justiça em Números (2010)**. Brasília, DF, 2011. 189 p. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel\\_justica\\_numeros\\_2010.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel_justica_numeros_2010.pdf)>. Acesso em: 5 mar. 2012.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Relatórios Justiça em Números (2003 a 2010)**. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-de-a-a-z/eficiencia-modernizacao-e-transparencia/pj-justica-em-numeros/relatorios>>. Acesso em: 23 fev. 2012.

BRASIL. Lei nº 9.532/97, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Lex**: legislação federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm)>. Acesso em: 23 jun. 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Relatórios do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf?jsessionid=5DD26EF64685FD8AEE247EB9E9778345>>. Acesso em: 6 mar. 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Relatórios de Gestão CARF (2008-2010)**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf?jsessionid=5DD26EF64685FD8AEE247EB9E9778345>>. Acesso em: 6 mar. 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Relatório preliminar de desempenho:** programa Grandes Devedores 2008. Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias\\_importadas/Despedida.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_importadas/Despedida.pdf)>. Acesso em: 3 mar. 2012.

BRASIL. Ministério da Justiça. Secretaria de Reforma do Judiciário. **Análise da Gestão e Funcionamento dos Cartórios Judiciais.** Brasília: Ideal, 2007. Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/reforma/data/Pages/MJ3D88EC27ITEMID836738EB1C7C42A7874590F191BDA37BPTBRIE.htm>>. Acesso em: 6 fev. 2012.

BRASIL. Ministério da Justiça. Secretaria de Reforma do Judiciário. **Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil.** Brasília: Ideal, 2007. Disponível em: <[http://www.cebepej.org.br/pdf/execucoes\\_fiscais.pdf](http://www.cebepej.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf)>. Acesso em: 18 fev. 2012.

BRASIL. Ministério da Justiça. Secretaria de Reforma do Judiciário. **II Pacto Republicano.** Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/data/Pages/MJ8E452D90ITEMID87257F2711D34EE1930A4DC33A8DF216PTBRNN.htm>>. Acesso em: 21 ago.2011.

BRASIL. Receita Federal. **Receita e PGFN fazem balanço do Refis da crise nesta quarta.** Disponível em: <[http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2011/10/05/2011\\_10\\_04\\_17\\_15\\_14\\_522197458.html](http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2011/10/05/2011_10_04_17_15_14_522197458.html)>. Acesso em: 29 jul. 2012.

BUENO, Cassio Scarpinella. A emergência do direito processual público. In: SUNDFELD, Carlos Ari; BUENO, Cassio Scarpinella (coord.). **Direito processual público:** a fazenda pública em juízo. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 31-44.

CAETANO, Marcello. **Manual de direito administrativo.** Coimbra: Almedina, 1984. v. 1.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito:** uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário:** três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do direito constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CAMARGO, Ricardo A. L. **Custos dos direitos e reforma do Estado.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

CAMPOS, André Gambier. Sistemas de Justiça no Brasil: problemas de equidade e efetividade. In: BRASIL. Ministério Extraordinário de Assuntos Estratégicos. IPEA. **Texto para discussão,** Brasília, DF, n. 1328, p. 1-63, fev. 2008. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td\\_1328.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1328.pdf)>. Acesso em: 29 jul. 2011.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à justiça.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo Tributário: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. Execução fiscal administrativa e devido processo legal. **Nomos: Revista do Mestrado do Curso de Direito da UFC, Fortaleza**, v. 26, n. 1, p. 47-54, jan./jun. 2007.

CEARÁ (Estado). Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. Corregedoria Geral da Justiça do Estado do Ceará. **Estatística forense**. Disponível em: <<http://www.tjce.jus.br/corregedoria/estatistica.asp>>. Acesso em 1º mar. 2012.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>. Acesso em: 6 mar. 2012.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Departamento de Pesquisas Judiciárias. **A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2011. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/pesq\\_sintese\\_exec\\_fiscal\\_dpj.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/pesq_sintese_exec_fiscal_dpj.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2012.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2010**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2011. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel\\_justica\\_numeros\\_2010.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/programas/justica-em-numeros/2010/rel_justica_numeros_2010.pdf)>. Acesso em: 5 mar. 2012.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatórios Justiça em Números 2003 a 2010**. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-de-a-a-z/eficiencia-modernizacao-e-transparencia/pj-justica-em-numeros/relatorios>>. Acesso em: 23 fev. 2012

COUTO, José Roberto Marques. Os construtores de túneis e a hipermetropia. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, edição especial, estudos sobre o novo modelo de cobrança da dívida ativa, Brasília, ano 12, n. 9, p. 59-68, 2010.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE REGISTRO DO COMÉRCIO. **Extinção de Empresas por Estado e Região (2010)**. Disponível em: <[http://www.dnrc.gov.br/Estatisticas/Extin%C3%A7%C3%A3o\\_empresas\\_estado\\_regi%C3%A3o\\_2010.pdf](http://www.dnrc.gov.br/Estatisticas/Extin%C3%A7%C3%A3o_empresas_estado_regi%C3%A3o_2010.pdf)>. Acesso em 6 mar. 2012.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE REGISTRO DO COMÉRCIO. **Extinção de Empresas por Estado e Região (2011)**. Disponível em: <[http://www.dnrc.gov.br/Estatisticas/Extin%C3%A7%C3%A3o\\_empresas\\_estado\\_regi%C3%A3o\\_2011.pdf](http://www.dnrc.gov.br/Estatisticas/Extin%C3%A7%C3%A3o_empresas_estado_regi%C3%A3o_2011.pdf)>. Acesso em: 6 mar.2012.

DIAS FILHO, Joaquim José de Barros. A implementação de mudanças através da legitimação do discurso de cotejo com a ausência de transformações estruturais na seara tributária. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, edição especial, estudos sobre o novo modelo de cobrança da Dívida Ativa, ano 12, n. 9, p. 39-49, 2010.

DÍAZ, Antonio López. **La recaudación de deudas tributarias em vía de apremio**. Madrid: Marcial Pons, 1992.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ESPANHA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, Ley General Tributaria. **Base de datos de legislación**. Disponível em: <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/158-2003.t3.html#c5](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.t3.html#c5)>. Acesso em: 28 maio de 2012.

ESPANHA. Tribunal Constitucional Espanhol. Sentença 22/84, da Sala Segunda, Madrid, ES, 17 de fevereiro de 1984. Boletín Oficial Del Estado (BOE), 9 de março de 1984. **Lex: jurisprudência constitucional**. Disponível em: <[http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases\\_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1984-0022](http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1984-0022)>. Acesso em: 28 maio 2012.

ESTEVEZ, Rafael. A aplicação da lei 11.382/06 à execução fiscal. **Revista Jurídica Tributária**, ano 1, n. 2, p. 139-153, jul./set. 2008.

FLAKS, Milton. **Comentários à lei da Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. **Relatório ICJ Brasil: 1º trimestre/2012**. São Paulo: Direito GV, 2012. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9799/Relat%C3%B3rio%20ICJBrasil%201%C2%BA%20Trimestre%20-%202012.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 31 jul. 2012.

GADELHA, Marco Antônio. Implementação da execução fiscal administrativa e reestruturação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: duas realidades indissociáveis. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional. Estudos sobre o novo modelo de cobrança da Dívida Ativa**, Brasília, ano 12, n. 9, p. 69-77, 2010.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GIANOLA, Giovanni. **Il mito della giustizia fiscale: dall'uguaglianza al bisogno**. Milano: Il Sole 24 Ore, 1994.

GUERRA, Marcelo Lima. **Estudos sobre o processo cautelar**. São Paulo: Malheiros, 1997.

\_\_\_\_\_. **Execução Forçada: controle de admissibilidade**. 2. ed. São Paulo: RT, 1998.

\_\_\_\_\_. **Execução indireta**. São Paulo: RT, 1999.

\_\_\_\_\_. **Direitos fundamentais e a proteção do credor na execução civil**. São Paulo: RT, 2003.



GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo Caldas. **Execução Fiscal e efetividade:** análise do modelo brasileiro à luz do sistema português. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

HARADA, Kiyoshi. Perspectivas para execução fiscal no Brasil: Execução Fiscal x Execução fiscal administrativa. Qual o melhor caminho? Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Pareceres/624.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2012.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights:** why liberty depends on taxes. Nova Iorque: Norton, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Demografia das Empresas 2009. **Estudos & Pesquisas:** informação econômica, Rio de Janeiro, n. 16, p. 1-140, 2011. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/demografiaempresa/2009/demoemp2009.pdf>>. Acesso em: 6 mar.2012.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Brasil Econômico (SP):** mais pobres arcam com a maior parcela da carga tributária brasileira, aponta IPEA. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=10180&Itemid=75](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=10180&Itemid=75)>. Acesso em: 14 mar. 2012.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do IPEA**, n. 127, p. 1-16, 4 jan. 2012. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>. Acesso em: 28 fev.2012.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal.** Brasília, DF, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_coustunitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_coustunitario.pdf)>. Acesso em: 1º fev. 2012.

LOSANO, Mario G. **Os grandes sistemas jurídicos.** São Paulo: Martins Fontes, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário:** homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 111-135.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MADEIRA, Daniela Pereira. A força da jurisprudência. In: FUX, Luiz. **O novo processo civil brasileiro:** direito em expectativa. Rio de Janeiro: Forense, p. 525-578, 2011.

MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. Considerações críticas sobre o anteprojeto da lei de execução fiscal administrativa. **Revista CEJ**, Brasília, ano 11, v. 11, n. 38, p. 18-21, jul./set. 2007. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/view/924/1098>>. Acesso em: 2 ago. 2011.

- MARCATO, Antonio Carlos. **O processo monitorio brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- MEDAUAR, Odete. **A processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo: RT, 1993.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- \_\_\_\_\_. Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, Brasília, ano 5, n. 5, p.146-167, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Transação Tributária: introdução à justiça fiscal consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- NABAIS, José Casalta. **Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.
- ORDEM DOS ADVOGADOS DE SÃO PAULO. **Parecer da OAB-SP contra a execução fiscal administrativa**. Disponível em: <[http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/direito-tributario/comite-de-estudos-dos-projetos-de-lei-de-execucao-fiscal/pop\\_25.pdf/view?searchterm=None](http://www.oabsp.org.br/comissoes2010/direito-tributario/comite-de-estudos-dos-projetos-de-lei-de-execucao-fiscal/pop_25.pdf/view?searchterm=None)>. Acesso em: 28 fev.2012.
- PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- PINHEIRO, Armando Castelar. Magistrados, Judiciário e Economia no Brasil. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (org.). **Direito & Economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p.244-283.
- PINTO, Nelson Luiz. Execução fiscal e princípio da paridade de tratamento das partes. **Revista de Processo**, São Paulo, ano 13, n. 53, p. 210-213, out./dez. 1988.
- PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL. **Demandas judiciais e morosidade da justiça civil: relatório final ajustado**. Porto Alegre, 2011, 222 p. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relat\\_pesquisa\\_pucrs\\_ edital1\\_2009.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relat_pesquisa_pucrs_ edital1_2009.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2012.

PORTUGAL. Constituição (1976). **Lex:** legislação federal. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 1º maio 2012.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro de 1998. **Lex:** Lei Geral Tributária. Disponível em: <<http://www.portolegal.com/LGT.htm>>. Acesso em: 1º maio 2012.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro de 1999. **Lex:** Código de Procedimento e de Processo Tributário. Disponível em: <<http://www.portolegal.com/cppt99.htm>>. Acesso em: 1º maio 2012.

PORTUGAL. Lei nº 13/2002, de 19 de fevereiro de 2002. **Diário da República**, n. 42, 19 fev. 2002, I Série-A, p. 1-17. Disponível em: <<http://www.dgaj.mj.pt/DGAJ/sections/files/legislacao/leg-tafs/14lei132002/downloadFile/file/14LEI132002.pdf?nocache=1143445770.51>>. Acesso em: 1º maio 2012.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Apesar dos programas de parcelamento, Dívida Ativa da União sobe 13,4% em 2011.** Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/apesar-dos-programas-de-parcelamento-divida-ativa-da-uniao-sobe-13-4-em-2011>>. Acesso em: 31 jul. 2012.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **Balanco Geral da União: 2009, 2010 e 2011.** Disponível em: <<http://www.pgfn.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>>. Acesso em: 5 mar. 2012.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN comenta estudo do IPEA sobre o custo da execução fiscal.** Disponível em: <[http://www.pgfn.fazenda.gov.br/h\\_37806\\_interpgfn\\_site/noticias/pgfn-comenta-estudo-do-ipea-sobre-o-custo-da-execucao-fiscal](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/h_37806_interpgfn_site/noticias/pgfn-comenta-estudo-do-ipea-sobre-o-custo-da-execucao-fiscal)>. Acesso em: 6 mar. 2012.

ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o poder judiciário.** São Paulo: Malheiros, 1995.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do processo.** São Paulo: Atlas, 2003.

RODRIGUES RIBAS, Lúcia Maria Lopes. **Processo Administrativo Tributário.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário:** homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 167-190.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito-constitucional tributário brasileiro. In: \_\_\_\_; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário:** homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 43-88.

SARDEK, Maria Teresa. **Magistrados Brasileiros: caracterização e opiniões**. Disponível em: <<http://www.amb.com.br/portal/docs/pesquisa/PesquisaAMB2005.pdf>>. Acesso em 21 ago. 2011.

\_\_\_\_\_. Um poder em transformação. **Revista Justiça Fiscal**, Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional, Brasília, DF, edição especial, p. 32-33, fev. 2012.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2010**. Brasília, DF, set. 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2012.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Parcelamento de débitos de pessoas jurídicas**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/ParcelamentoPJ.htm>>. Acesso em: 13 mar. 2012.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Execução Orçamentária dos Estados (1995-2010)**. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/estados\\_municipios/index.asp](http://www.stn.gov.br/estados_municipios/index.asp)>. Acesso em: 1º mar. 2012.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Finanças do Brasil. Dados Contábeis dos Municípios 2010**. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/estados\\_municipios/index.asp](http://www.stn.gov.br/estados_municipios/index.asp)>. Acesso em: 1º mar. 2012.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das letras, 2009.

SILVEIRA, Fabiana Rodrigues. **A morosidade no poder judiciário e seus reflexos econômicos**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007.

SINDICATO DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. **Os números da PGFN**. 2. ed. Brasília (DF): SINPROFAZ, 2011. Disponível em: <[http://www.sinprofaz.org.br/publicacao.php?id=110927181741-1a3209da4c42460ab1808cb468ad34f6&arquivo=/s/images/stories/pdfs/numeros\\_pgfn\\_2011.pdf&titpub=Os%20N%C3%BAmeros%20da%20PGFN%20-%202011&](http://www.sinprofaz.org.br/publicacao.php?id=110927181741-1a3209da4c42460ab1808cb468ad34f6&arquivo=/s/images/stories/pdfs/numeros_pgfn_2011.pdf&titpub=Os%20N%C3%BAmeros%20da%20PGFN%20-%202011&)>. Acesso em: 29 fev. 2012.

SUNDFELD, Carlos Ari. O direito processual e o direito administrativo. In: \_\_\_\_; BUENO, Cassio Scarpinella (coord.). **Direito processual público: a fazenda pública em juízo**. São Paulo: Malheiros, 2000, p.15-30.

SZKALAROWSKY, Leon Fredja. Os Procuradores da Fazenda Nacional. A Advocacia Pública. A lei de execução fiscal – 30 anos. In: SANTOS, Herta Rani Teles; OLIVEIRA DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de; LACERDA, Sara de França (coord.). **Execução Fiscal: um tema sob diferentes olhares**. Brasília: Consulex, 2011.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

\_\_\_\_\_; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: MORAES GODOY, Arnaldo Sampaio de. **Transação tributária**: introdução à justiça fiscal. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 11-13.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos. **Execução contra a fazenda pública**. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. **Efetividade do processo em face da fazenda pública**. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. O contraditório do executado na nova execução civil. **Nomos**: Revista do curso de mestrado em Direito da UFC, Fortaleza, v. 27, p. 201-226, jul./dez. 2007.

VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. In: SEMINÁRIO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA, 2., 2005, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: RFB, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadetributacao.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2012.

VOLPI, Elon Kaleb Ribas. Conciliação na justiça federal. A indisponibilidade do interesse público e a questão da isonomia. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 139-164, jul./dez. 2011.

YAMASHITA, Douglas. Limitações constitucionais ao poder de tributar. In: RODRIGUES DO AMARAL, Antonio Carlos (coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Celso Bastos, 2002. p. 57-90.

**ANEXO A – Projeto de Lei nº 5.080/2009****PROJETO DE LEI**

Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências.

**O CONGRESSO NACIONAL** decreta:

**CAPÍTULO I**  
**DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES**

Art. 1º A cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e das suas autarquias e fundações de direito público será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil.

Parágrafo único. É facultado aos Municípios, às suas autarquias e fundações de direito público efetuarem a cobrança de suas dívidas ativas na forma desta Lei.

Art. 2º Constitui dívida ativa da Fazenda Pública qualquer valor atribuído por lei ou contrato às entidades de que trata o art. 1º, de natureza tributária ou não-tributária, estando também nela abrangidos atualização monetária, juros moratórios, multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 1º À dívida ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e empresarial.

§ 2º À dívida ativa da Fazenda Pública, de natureza não-tributária, é aplicável o disposto nos arts. 121 a 135 e 184 a 192 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

§ 3º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito.

§ 4º A dívida ativa da União será apurada e inscrita pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a das autarquias e fundações públicas federais será apurada e inscrita pela Procuradoria-Geral Federal, e a do Banco Central do Brasil será apurada e inscrita pela Procuradoria-Geral própria.

§ 5º O termo de inscrição de dívida ativa deverá conter:

I - o nome e o número de inscrição perante o CPF e o CNPJ, se houver, do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário de cada uma das parcelas componentes da dívida principal, individualizando-se as que sejam destinadas a terceiras entidades, o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora, atualização monetária e demais encargos previstos em lei ou em contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, o correspondente fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição no registro de dívida ativa;

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida;

VII - a data da entrega da declaração do contribuinte quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação ou da notificação do lançamento quando este se der de ofício, bem como a data de vencimento das respectivas prestações.

§ 6º O termo de inscrição de dívida ativa poderá, a qualquer tempo, ser aditado para a inclusão de co-responsáveis.

§ 7º A certidão de dívida ativa conterá os mesmos elementos do termo de inscrição e será autenticada pela autoridade competente, sendo título executivo apto a aparelhar a cobrança executiva do crédito público, bem como, para a constrição preparatória ou provisória no registro de imóveis, registro de veículos ou registro de outros bens ou direitos sujeitos à penhora ou ao arresto.

§ 8º O termo de inscrição e a certidão de dívida ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou informatizado.

§ 9º Em caso de não oposição de embargos à execução ou até a decisão de primeira instância dos embargos à execução, a certidão de dívida ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para oposição de embargos ou aditamento dos já existentes.

§ 10. Quando a Fazenda Pública cancelar, emendar ou substituir a certidão de dívida ativa deverá pagar honorários de sucumbência, sempre observado o disposto no art. 20, § 4º, da Lei nº 5.869, de 1973, respondendo, proporcionalmente, pelas custas que o devedor houver suportado, salvo quando o devedor tenha contribuído para o erro da Fazenda Pública.

Art. 3º Os atos de constrição preparatória e provisória serão praticados pela Fazenda Pública credora, cabendo seu controle ao Poder Judiciário, na forma prevista nesta Lei.

Art. 4º Concluída a inscrição em dívida ativa, será realizada investigação patrimonial dos devedores inscritos por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Procuradoria-Geral Federal, da Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil e pelos órgãos correspondentes dos Estados, Municípios e Distrito Federal, caso a referida investigação patrimonial não tenha sido realizada com êxito quando da constituição do crédito.

§ 1º Fica o Poder Executivo autorizado a instituir Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes - SNIPC, administrado pelo Ministério da Fazenda, inclusive com base nas informações gerenciadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, organizando o acesso eletrônico às bases de informação patrimonial de contribuintes, contemplando informações sobre o patrimônio, os rendimentos e os endereços, entre outras.

§ 2º Os órgãos e entidades públicos e privados que por obrigação legal operem cadastros, registros e controle de operações de bens e direitos deverão disponibilizar para o SNIPC as informações que administrem.

§ 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, mediante convênio, poderão ter acesso ao SNIPC, nos termos do inciso XXII do art. 37 da Constituição.

§ 4º O acesso ao SNIPC não desobriga o atendimento às informações adicionais requisitadas em caráter geral ou particular aos Cartórios de Registro de Imóveis, Detrans, Secretaria do Patrimônio da União, Capitania dos Portos, Juntas Comerciais, Agência Nacional de Aviação Civil, Comissão de Valores Mobiliários, Bolsas de Valores, Superintendência de Seguros Privados, Banco Central do Brasil, Câmaras de Custódia e Liquidação, Instituto Nacional de Propriedade Intelectual, bem



como qualquer outro órgão ou entidade que possua a finalidade de cadastro, registro e controle de operações de bens e direitos.

§ 5º Os resultados da investigação patrimonial no âmbito do SNIPC serão disponibilizados ao órgão responsável pela cobrança da dívida.

§ 6º Por intermédio do SNIPC poderão ser geridas as informações e as transmissões das ordens recebidas do Poder Judiciário às pessoas e órgãos vinculados ao sistema.

§ 7º Ficam sujeitos às penalidades previstas na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, os serventuários e auxiliares de justiça que não cumprirem as determinações transmitidas pelos órgãos responsáveis pelo gerenciamento do SNIPC.

## CAPÍTULO II DO PROCESSO DE EXECUÇÃO

### Seção I Dos Atos Preparatórios

Art. 5º Inscrito o crédito em dívida ativa, o devedor será notificado do inteiro teor da certidão para, em sessenta dias, alternativamente:

I - efetuar o pagamento, acrescido dos encargos incidentes;

II - solicitar o parcelamento do débito por uma das formas previstas em lei; ou

III - prestar garantia integral do crédito em cobrança, por meio de depósito administrativo, fiança bancária ou seguro-garantia.

§ 1º Sempre que ocorrer o aditamento previsto no art. 2º, § 6º, o co-responsável incluído será notificado na forma prevista no **caput**.

§ 2º Após a inscrição, o devedor poderá, independentemente de notificação, adotar a providência descrita no inciso III do **caput**, fazendo jus à obtenção da certidão de que trata o art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, desde que a Fazenda Pública verifique que o crédito está integralmente garantido.

§ 3º No caso do inciso III do **caput**, transcorrido o prazo de quinze dias da comunicação da efetiva prestação de garantia, sem a manifestação da Fazenda Pública, presume-se que o crédito está integralmente garantido.

§ 4º O devedor ou o responsável legal que não praticar um dos atos descritos nos incisos I a III do **caput** deverá relacionar quais são e onde se encontram todos os bens ou direitos que possui, inclusive aqueles alienados entre a data da inscrição em dívida ativa e a data da entrega da relação, apontando, fundamentadamente, aqueles que considera impenhoráveis.

§ 5º Nos termos de lei complementar, o descumprimento do disposto no § 4º deverá constituir infração à lei, para fins do disposto no art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966.

§ 6º Transcorrido o prazo de que trata o **caput** sem que o devedor tenha praticado um dos atos previstos nos incisos de I a III, a Fazenda Pública deverá efetuar os atos de constrição preparatória necessários à garantia da execução.

§ 7º Ocorrida a hipótese descrita no § 5º, poderá a Fazenda Pública solicitar o protesto da certidão de dívida ativa pertinente junto ao Tabelionato de Protesto de Títulos competente, na forma prevista na Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997.



§ 8º A fiança bancária e o seguro-garantia serão executados imediatamente caso não sejam tempestivamente opostos embargos à execução ou quando esses forem rejeitados ou julgados improcedentes.

§ 9º Em caso de solidariedade, a garantia prestada por um dos co-devedores aproveitará os demais, mas, na superveniência de efetivação da garantia do crédito pelo devedor indicado originariamente na certidão, a inclusão dos co-devedores tornar-se-á sem efeito com a sua conseqüente exclusão do pólo passivo.

§ 10. A notificação a que se refere o **caput** interrompe a prescrição, nos termos de lei complementar.

Art. 6º A notificação será feita no endereço do devedor, por carta com aviso de recebimento, ou por outro meio, inclusive informatizado, com comprovação do recebimento.

§ 1º Presume-se válida a notificação dirigida ou entregue no endereço informado pelo devedor à Fazenda Pública, a partir da prova de seu recebimento.

§ 2º Cumpre ao devedor atualizar o seu endereço e informá-lo à Fazenda Pública quando houver modificação temporária ou definitiva.

§ 3º Quando deixar de ser recebida, ressalvado o disposto no § 2º, será a nova notificação feita, sucessivamente:

I - pessoalmente, por meio de oficial da Fazenda Pública, inclusive por hora certa; e

II - por edital, com a publicação, com prazo de trinta dias, em órgão de imprensa oficial, jornal local ou em listagens públicas de devedores, mantidas em sítios eletrônicos certificados digitalmente e gerenciados pelos órgãos de cobrança, caso não conste dos cadastros da Fazenda Pública endereço do devedor ou co-responsáveis e sejam frustradas as diligências para localizá-lo.

§ 4º Constatado que o devedor ou co-responsável se encontra ausente do País, será ele notificado por edital, a ser publicado, com prazo de sessenta dias, em órgão de imprensa oficial, jornal local ou em sítio eletrônico certificado digitalmente.

Art. 7º A contar da notificação, o devedor poderá argüir, no prazo de trinta dias, fundamentadamente, sem efeito suspensivo, perante a Fazenda Pública, o pagamento, a compensação anterior à inscrição, matérias de ordem pública e outras causas de nulidade do título que possam ser verificadas de plano, sem necessidade de dilação probatória.

Parágrafo único. A rejeição de qualquer dos fundamentos da argüição pela Fazenda Pública não impede a sua renovação em sede de embargos à execução.

## **Seção II** **Da Legitimidade Passiva**

Art. 8º Não efetuado o pagamento integral, nem parcelada a dívida, terá seguimento a execução fiscal contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei ou do contrato, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

### **Seção III** **Da Constrição Preparatória, da Penhora e da Avaliação**

Art. 9º O despacho da autoridade administrativa competente que determinar a notificação, observados os prazos e as hipóteses do art. 5º, também ordenará:

I - a efetivação da constrição preparatória e a avaliação de bens, respeitada a ordem estabelecida no art. 655 da Lei nº 5.869, de 1973, sobre tantos bens e direitos quantos bastem para garantir o débito;

II - a intimação da constrição preparatória ao devedor; e

III - o registro da constrição, cujas custas ficarão, ao final:

a) a cargo do devedor se for a execução julgada procedente; ou

b) a cargo da Fazenda Pública, caso seja indevida a constrição ou seja a execução julgada improcedente.

§ 1º Havendo informação acerca de bens passíveis de penhora, a constrição preparatória poderá ser levada a efeito por meio da averbação da certidão de dívida ativa no cadastro pertinente, inclusive por meio eletrônico.

§ 2º Efetivada a constrição preparatória, resta vedada a alienação ou a constituição de ônus sobre o bem ou direito objeto da constrição pelo prazo de cento e vinte dias, sem prejuízo do disposto no art. 185 da Lei nº 5.172, de 1966.

§ 3º Decorrido o prazo do § 2º sem a convolação da constrição preparatória ou da provisória em penhora ou arresto, por parte da autoridade judiciária, os órgãos de controle e registro de bens e direitos deverão promover automaticamente a desconstituição da constrição, comunicando imediatamente esse ato ao SNIPC, preferencialmente por meio informatizado.

Art. 10. O bem objeto de constrição preparatória ficará sob a guarda do devedor, o qual não poderá recusar o encargo de depositário, salvo se indenizar, antecipadamente, as despesas com a guarda do bem.

Art. 11. O termo ou o auto de constrição preparatória conterá a avaliação dos bens, efetuada pelo oficial da Fazenda Pública que o lavrar.

§ 1º A avaliação dos bens e direitos objeto de constrição preparatória terá como parâmetro também os valores a eles atribuídos nos bancos de dados constantes do SNIPC, se houver.

§ 2º O devedor poderá, no prazo de quinze dias, a contar da intimação de que trata o inciso II do art. 9º desta Lei, impugnar a avaliação dos bens perante o órgão de cobrança competente, declinando o valor que entende correto, devendo esse órgão responder à impugnação, de forma fundamentada, no mesmo prazo.

§ 3º Na hipótese de o órgão de cobrança não acolher a impugnação, o devedor poderá renová-la em juízo no prazo de quinze dias, contados da citação efetuada após o ajuizamento da execução ou nos embargos previstos no § 3º do art. 23.

§ 4º Compete ao devedor adiantar as eventuais despesas relativas à impugnação de que trata o § 2º, que lhe serão ressarcidas caso venha a prevalecer o valor que declinou.

Art. 12. O oficial da Fazenda Pública, independentemente de qualquer outra formalidade, providenciará a entrega de certidão de inteiro teor do ato de constrição ou de constituição de garantia para o registro no ofício imobiliário ou a anotação nos cadastros da instituição pública ou privada pertinente.

Parágrafo único. O ato de constrição preparatória poderá ser comunicado, inclusive para fins do disposto no inciso II do art. 9º, por meio de correspondência com aviso de recebimento ou por meio eletrônico certificado digitalmente.

Art. 13. A Fazenda Pública deverá providenciar o ajuizamento da execução fiscal, ressalvado o disposto no § 1º do art. 17, no prazo de trinta dias, contados da efetivação da primeira constrição.

§ 1º A petição inicial indicará o juízo a quem é dirigida, o pedido e o requerimento de citação, bem como o valor da causa, que corresponderá ao total da dívida cobrada.

§ 2º A petição inicial será instruída com a certidão de dívida ativa, o resultado da investigação patrimonial e a relação de todas as constrições preparatórias realizadas, se houver, ou, alternativamente, na ausência de constrição preparatória, a comprovação de que a empresa está em atividade, para fins de penhora do faturamento.

§ 3º Considera-se positivo o resultado da investigação patrimonial que indicar a existência de relacionamento do devedor com instituições financeiras, para fins de penhora de dinheiro e aquela que comprovar que a empresa está em atividade, para fins de penhora de faturamento.

§ 4º A constrição preparatória poderá ser convertida em arresto.

§ 5º O juiz não se pronunciará de ofício acerca da validade da constrição preparatória ou seu reforço, salvo quando:

I - a constrição recair sobre bem impenhorável; e

II - houver evidente excesso de garantia.

§ 6º A sentença que rejeitar liminarmente a execução tornará sem efeito a constrição preparatória ou provisória.

§ 7º O despacho do juiz que deferir a inicial importa em ordem para, preferencialmente por meio eletrônico:

I - citação;

II - convolação da constrição preparatória em penhora ou arresto;

III - intimação do executado da convolação da constrição preparatória em penhora; e

IV - registro da penhora ou arresto independentemente do pagamento de custas ou despesas.



§ 8º Havendo pedido da parte exequente e fundado receio de frustração da garantia do débito, o juiz poderá, ao despachar a petição inicial, adotar outras medidas acautelatórias necessárias ao resguardo do resultado da execução, inclusive a remoção do bem para depósito indicado pela Fazenda Pública.

Art. 14. Em qualquer momento, poderá ser deferida pela Fazenda Pública, antes do ajuizamento da execução, ou pelo Juiz, após o ajuizamento, ao executado, a substituição de garantia por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia.

Art. 15. A Fazenda Pública poderá, no interesse da eficácia da execução, promover diretamente o reforço da constrição preparatória insuficiente e a substituição de bens objeto de constrição por outros, obedecida a ordem enumerada no art. 655 da Lei nº 5.869, de 1973.

§ 1º A constrição efetuada após o ajuizamento da execução fiscal é provisória e deverá ser comunicada ao juízo da execução fiscal no prazo de cinco dias da sua efetivação, sob pena de caducidade, a ser declarada pelo juízo no ato de sua ciência.

§ 2º Aplica-se à constrição provisória, no que couber, o mesmo procedimento estabelecido para a constrição preparatória.

Art. 16. A Fazenda Pública poderá requisitar às pessoas jurídicas de direito privado e aos órgãos ou entidades da administração pública informações sobre a localização dos devedores e dos responsáveis, a existência de bens e direitos, além de quaisquer outras informações relevantes ao desempenho de suas funções institucionais, inclusive por meio do SNIPC.

Parágrafo único. Quem dolosamente omitir, retardar ou prestar falsamente as informações a que se refere o **caput** ficará responsável subsidiariamente pela dívida ativa em cobrança.

Art. 17. A constrição preparatória ou provisória de dinheiro em conta bancária, ou em quaisquer aplicações financeiras, que não poderá exceder o montante em execução, será efetivada pela Fazenda Pública, que a determinará, por intermédio da autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio informatizado.

§ 1º A Fazenda Pública deverá ajuizar a execução fiscal três dias após a realização da constrição preparatória sobre dinheiro, sob pena de ineficácia imediata da constrição.

§ 2º A Fazenda Pública deverá comunicar à autoridade supervisora do sistema bancário, por meio informatizado, em dez dias, contados da efetivação da constrição, o ajuizamento tempestivo da execução, sob pena de desconstituição imediata e automática da constrição por esta.

Art. 18. A Fazenda Pública poderá solicitar ao juiz competente para a execução fiscal que arbitre o percentual do faturamento da empresa devedora que poderá ser penhorado.

§ 1º Determinada a penhora, caberá ao representante legal da executada depositar mensalmente os valores, na forma do art. 19, e prestar contas mensalmente à Fazenda Pública.

§ 2º Sempre que o depositário da pessoa jurídica embaraçar a constrição do faturamento, a Fazenda Pública poderá requerer, fundamentadamente, ao juiz competente seu afastamento, indicando, desde logo, o administrador, com a atribuição de submeter à aprovação judicial a forma de administração, bem como de prestar contas mensalmente, recolhendo os valores a favor da Fazenda Pública credora até o limite total do crédito.

§ 3º O juiz poderá arbitrar, alternativamente, a requerimento da Fazenda Pública, um valor fixo que deverá ser depositado mensalmente pelo executado, levando-se em consideração o faturamento declarado pela pessoa jurídica nos seis meses que precederem a decretação da penhora de seu faturamento.

Art. 19. Os depósitos em dinheiro serão obrigatoriamente realizados:

I - na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pela União, suas autarquias ou fundações de direito público, observado, inclusive para a dívida ativa de natureza não-tributária, o disposto na Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998; ou

II - em instituição financeira que vier a ser indicada pelas Fazendas Públicas dos Estados, Distrito Federal ou Municípios.

§ 1º Se houver oposição de embargos, a conta onde houver sido depositado o dinheiro ficará à disposição do juízo competente, na forma da Lei nº 9.703, de 1998, que, após o trânsito em julgado da respectiva decisão, determinará que o depósito atualizado e remunerado seja devolvido ao depositante ou transformado em pagamento definitivo.

§ 2º O dinheiro penhorado será depositado na forma deste artigo.

#### **Seção IV** **Da Suspensão do Ajuizamento da Execução e da Prescrição**

Art. 20. A autoridade administrativa legalmente incumbida de promover a execução fiscal suspenderá o ajuizamento da execução enquanto não forem localizados bens, inclusive dinheiro, renda ou faturamento, sobre os quais possa recair a constrição preparatória.

§ 1º Decorrido o prazo máximo de um ano contados da notificação de que trata o art. 5º, sem que sejam localizados bens, a autoridade administrativa ordenará, fundamentadamente, o arquivamento dos autos do processo administrativo.

§ 2º Encontrados que sejam, a qualquer tempo, bens, os autos do processo administrativo serão desarquivados e será dado prosseguimento à cobrança.

§ 3º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, a autoridade administrativa poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

Art. 21. Esgotadas todas as possibilidades de penhora de bens e frustrada, em qualquer tempo, a garantia do débito, o juiz poderá determinar a baixa da execução fiscal para novas diligências administrativas, remetendo os autos ao órgão de representação judicial da Fazenda Pública competente.

§ 1º As diligências de localização de novos bens do devedor serão realizadas, entre outros meios, por intermédio do SNIPC.

§ 2º A partir da data de remessa dos autos à parte exequente, após a devida baixa no registro de distribuição, o débito estará sujeito à prescrição intercorrente, que poderá ser reconhecida de ofício pelo juiz ou pela própria autoridade administrativa.

§ 3º Encontrados que sejam, dentro do prazo prescricional, novos bens aptos a garantir a execução, e procedidas as devidas constrições e averbações, serão os autos reapresentados ao juízo competente para continuidade do processamento.

### **CAPÍTULO III** **DO ACESSO AO PODER JUDICIÁRIO**

#### **Seção I** **Da Impugnação aos Atos de Execução**

Art. 22. O devedor poderá impugnar os atos praticados pela Fazenda Pública, no prazo de quinze dias, contados da data da ciência, mediante petição nos autos da execução fiscal ou, se esta não houver sido ajuizada, por meio de petição que correrá em apenso aos autos dos embargos à execução, se houver, apresentando pedido fundamentado de sustação ou adequação da constrição preparatória, provisória ou averbação administrativa, enquanto perdurarem seus efeitos.

§ 1º Quando não houver execução ou embargos ajuizados, o prazo para a impugnação contará da citação realizada na execução, sendo facultado ao devedor ajuizar, desde logo, sua impugnação, que será distribuída ao juiz competente para a execução fiscal, que será considerado preventivo.

§ 2º A impugnação de que trata este artigo não possui efeito suspensivo, que poderá ser deferido pelo juiz em decisão fundamentada.

§ 3º Recebida a impugnação, a Fazenda Pública será intimada para prestar informações ao juízo no prazo de quinze dias.

§ 4º Com ou sem a apresentação de informações, o juiz decidirá a impugnação.

§ 5º A impugnação será rejeitada liminarmente se for protelatória ou se não estiver instruída com a documentação necessária à comprovação, de plano, do alegado pelo executado, não sendo admitida a dilação probatória.

§ 6º A impugnação de que trata este artigo não poderá versar sobre a liquidez ou existência do débito objeto da execução.

§ 7º As impugnações e petições farão sempre referência ao correspondente número de inscrição em dívida ativa e outras informações suficientes para a identificação de seu objeto.

## **Seção II**

### **Dos Embargos à Execução**

Art. 23. O executado poderá opor embargos em trinta dias, contados do recebimento da citação realizada na execução.

§ 1º A petição inicial deverá atender aos requisitos do art. 282 e 283 da Lei nº 5.869, de 1973.

§ 2º Não serão admitidas a reconvenção e a compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, serão argüídas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

§ 3º É facultado ao executado opor embargos à execução a partir da notificação de que trata o art. 5º.

§ 4º Quando o executado deixar de oferecer embargos tempestivos, a certidão de dívida ativa passará a gozar de presunção absoluta de veracidade, não se admitindo novas alegações tendentes à extinção do débito, exceto quando:

I - relativas a direito superveniente;

II - competir ao juiz conhecê-las de ofício; ou

III - por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e grau de jurisdição.



§ 5º Quando o excesso de execução for fundamento dos embargos, o embargante deverá declarar na petição inicial o valor que entende correto, apresentando memória de cálculo, sob pena de rejeição liminar dos embargos ou de não conhecimento desse fundamento.

Art. 24. Recebidos os embargos, o juiz mandará intimar a Fazenda Pública para impugná-los no prazo de trinta dias.

§ 1º A Fazenda Pública poderá requerer ao juízo que houver determinado a intimação para impugnar os embargos de devedor a suspensão do prazo para impugnação, para averiguação das alegações de fato articuladas pelo embargante, tais como o pagamento e a compensação anteriores à inscrição em dívida ativa, podendo tornar sem efeito todos os atos de execução até então praticados.

§ 2º No prazo de suspensão da impugnação requerida pela Fazenda Pública, o devedor fará jus à certidão de que trata o art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966.

§ 3º A Fazenda Pública terá trinta dias, salvo prorrogação deferida pelo juízo, contados do último dia do prazo de impugnação, para efetuar a análise de que trata o § 1º.

§ 4º Até o fim do prazo de que trata o § 3º, a Fazenda Pública poderá:

I - cancelar, emendar ou substituir a certidão de dívida ativa, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos, que somente poderá versar sobre a parte da certidão de dívida ativa eventualmente modificada; e

II - prosseguir nos atos de execução e oferecer impugnação aos embargos com relação à parte da certidão de dívida ativa que não restar alterada.

§ 5º Quando a Fazenda Pública cancelar, emendar ou substituir a certidão de dívida ativa em razão de alegações deduzidas em embargos do devedor, deverá pagar honorários de sucumbência, sempre observado o disposto no art. 20, § 4º, da Lei nº 5.869, de 1973, respondendo, proporcionalmente, pelas custas que o devedor houver suportado, salvo quando o devedor tenha contribuído para o erro da Fazenda Pública.

Art. 25. A oposição de embargos não suspende o curso da execução.

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, em decisão fundamentada, determinar a suspensão da prática dos atos de execução, independentemente de garantia, desde que, sendo relevantes os fundamentos dos embargos, o prosseguimento da execução seja manifestamente suscetível de causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação.

§ 2º O juiz poderá, também, determinar o cancelamento dos atos de constrição já praticados, quando presentes os requisitos mencionados no § 1º.

§ 3º Nos autos dos embargos, o juiz poderá, ainda, deferir medida de caráter acautelatório destinada a assegurar a eficácia prática da futura sentença, desde que, constatada a plausibilidade do direito invocado, haja fundado temor de que a demora a tornará ineficaz.

§ 4º As medidas de que tratam os §§ 1º e 2º poderão ser revogadas a qualquer momento, especialmente se o executado tentar alienar ou diante de indícios de alienação de seu patrimônio sem reservar bens suficientes para garantir a execução.

§ 5º Na hipótese do § 1º, o executado é obrigado a comunicar ao juízo da execução toda a movimentação que fizer em seu patrimônio que prejudique a satisfação do crédito da Fazenda Pública, sob pena de ineficácia do ato praticado.

### **Seção III**

#### **Das Ações Autônomas**

Art. 26. Quando o devedor se opuser à inscrição em dívida ativa ou à execução por meio de ação autônoma, será ela distribuída ao juiz competente para conhecer da execução fiscal e dos embargos, que restará prevento.

§ 1º A propositura, pelo devedor, de ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, quando o objeto da defesa ou do recurso administrativo for idêntico ao da ação judicial.

§ 2º A propositura de qualquer ação relativa ao débito inscrito na dívida ativa não inibe a Fazenda Pública de promover-lhe execução, todavia, se relevantes os fundamentos e diante de manifesto risco de dano de difícil ou incerta reparação, ficará suspensa a execução, mediante garantia consistente em depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia.

### **CAPÍTULO IV**

#### **DAS DISPOSIÇÕES FINAIS**

Art. 27. No âmbito da União, suas autarquias e fundações, compete ao representante judicial respectivo determinar a notificação do devedor para pagamento e outras medidas administrativas de que trata esta Lei.

§ 1º Os atos descritos nesta Lei serão praticados pela Fazenda Pública competente para iniciar o procedimento de execução.

§ 2º A Fazenda Pública poderá solicitar a cooperação de outros órgãos de execução sempre que os atos de cobrança necessitem ser praticados fora do território onde exerce suas atribuições.

Art. 28. Nos embargos à execução fiscal e em todos os incidentes judiciais relativos à execução, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.

Parágrafo único. A intimação de que trata este artigo será feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, inclusive por meio eletrônico, pelo cartório ou secretaria.

Art. 29. Nos processos de liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a audiência das Fazendas Públicas.

§ 1º Ressalvado o disposto no art. 186 da Lei nº 5.172, de 1966, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º, poderão indicar bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida.

§ 3º Os bens dos responsáveis e das pessoas indicadas no § 1º ficarão sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

Art. 30. Os tribunais, no âmbito de suas jurisdições, poderão disciplinar a prática e a comunicação oficial dos atos processuais por meios eletrônicos, atendidos os requisitos de autenticidade, integridade, validade jurídica e interoperabilidade da Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.



Parágrafo único. No âmbito da Justiça Federal, o disposto no **caput** será disciplinado pelo Conselho da Justiça Federal.

Art. 31. Os oficiais da Fazenda Pública, no exercício de suas funções, gozarão das mesmas prerrogativas e fé pública atribuídas pela Lei nº 5.869, de 1973, aos oficiais de justiça.

Art. 32. Quando o devedor fechar as portas de sua casa ou estabelecimento ou adotar outros procedimentos a fim de obstar a penhora ou o desapossamento de bens, o oficial da Fazenda Pública lavrará certidão circunstanciada do fato.

Art. 33. Mediante requerimento da Fazenda Pública, instruído com a certidão de que trata o art. 32, o juiz competente para conhecer da execução autorizará o arrombamento e outras medidas que se fizerem necessárias para garantir o livre acesso dos oficiais da Fazenda Pública aos bens do devedor, determinando a expedição de mandado de arrombamento.

§ 1º Deferidas as providências de que trata o **caput**, um oficial da Fazenda Pública e um oficial de justiça, acompanhados da autoridade policial, que os auxiliará na constrição dos bens e na prisão de quem resistir, cumprirão o mandado, realizando as medidas que se fizerem necessárias para garantir o livre acesso dos oficiais da Fazenda Pública aos bens do devedor, lavrando de tudo auto circunstanciado.

§ 2º Os oficiais da Fazenda Pública e de justiça lavrarão, em conjunto com a autoridade policial, o auto de resistência, do qual constará o rol de eventuais testemunhas, encaminhando uma cópia ao juízo que autorizou o arrombamento.

Art. 34. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem com débito para com a Fazenda Pública inscrito em dívida ativa, não garantido por dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia, não poderão distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas ou dar ou atribuir participação de dividendos, juros sobre o capital próprio, bonificações e assemelhados a seus sócios, diretores, gerentes, mandatários e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

Parágrafo único. A inobservância do disposto neste artigo importa em ato atentatório a dignidade da Justiça, nos termos do art. 600 da Lei nº 5.869, de 1973, e implicará multa que será imposta:

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem as importâncias indevidas, em montante igual a cinquenta por cento das quantias distribuídas ou pagas; e

II - aos diretores, gerentes, mandatários e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a cinquenta por cento dessas importâncias.

Art. 35. Esta Lei aplica-se às execuções fiscais não embargadas na data de sua vigência e àquelas que forem instauradas após a mesma data.

Art. 36. O **caput** do art. 8º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 8º O executado será citado para, no prazo de cinco dias, pagar a dívida com juros e multa de mora e encargos indicados na certidão de dívida ativa, observadas as seguintes normas:” (NR)

Art. 37. Até cinco anos após a entrada em vigor desta Lei, sua aplicação não será obrigatória para as execuções fiscais promovidas pelos Estados e o Distrito Federal, que poderão ser ajuizadas em conformidade com os termos da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Parágrafo único. Os Estados e o Distrito Federal poderão optar, em atos próprios, pela instauração de execuções em conformidade com os termos desta Lei, antes do prazo a que alude o **caput**.

Art. 38. Aplica-se a Lei nº 5.869, de 1973, às matérias até então disciplinadas no § 9º do art. 2º, no inciso III do art. 9º e nos arts. 11, 22, 23, 24, 34 e 35 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, revogados pelo art. 40 desta Lei.

Art. 39. Esta Lei entra em vigor um ano após a sua publicação, ressalvado o disposto nos arts. 38 e 40.

Art. 40. Ficam revogados:

I - o § 9º do art. 2º, o inciso III do art. 9º, e os arts. 11, 22, 23, 24, 34 e 35 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980;

II - o art. 15, inciso I, da Lei nº 5.010, de 30 de maio de 1966; e

III - o **caput** do art. 98 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Brasília,

EM Interministerial nº 186/2008 - MF/AGU

Brasília, 10 de novembro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Submetemos à elevada apreciação de Vossa Excelência a minuta de Anteprojeto de Lei que dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências, elaborada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Conselho da Justiça Federal e acadêmicos da área jurídica, como resultado de vários meses de trabalho e discussões com vários setores da sociedade, da administração tributária e do Poder Judiciário.
2. Atualmente, a execução fiscal no Brasil é um processo judicial que está regulado na Lei nº 6.830, de 1980. Nos termos desta Lei, todo processo, desde o seu início, com a citação do contribuinte, até a sua conclusão, com a arrematação dos bens e a satisfação do crédito, é judicial, ou seja, conduzido por um Juiz. Tal sistemática, pela alta dose de formalidade de que se reveste o processo judicial, apresenta-se como um sistema altamente moroso, caro e de baixa eficiência.
3. Dados obtidos junto aos Tribunais de Justiça informam que menos de 20% dos novos processos de execução fiscal distribuídos em cada ano tem a correspondente conclusão nos processos judiciais em curso, o que produz um crescimento geométrico do estoque. Em decorrência desta realidade, a proporção de execuções fiscais em relação aos demais processos judiciais acaba se tornando cada vez maior.
4. Note-se que o número de execuções fiscais equivale a mais de 50% dos processos judiciais em curso no âmbito do Poder Judiciário. No caso da Justiça Federal, esta proporção é de 36,8%, e retrata o crescimento vegetativo equivalente ao da Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo.
5. Consoante o relatório "Justiça em Números", divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2005, a taxa média de encerramento de controvérsias em relação com novas execuções fiscais ajuizadas é inferior a 50% e aponta um crescimento de 15% do estoque de ações em tramitação na 1ª instância da Justiça Federal. O valor final aponta para uma taxa de congestionamento médio de 80% nos julgamentos em 1ª instância.
6. Estima-se, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que, em média, a fase administrativa dura 4 anos, enquanto a fase judicial leva 12 anos para ser concluída, o que explica em boa medida a baixa satisfação e eficácia da execução forçada (menos de 1% do estoque da dívida ativa da União ingressam nos cofres públicos a cada ano por essa via). O percentual do ingresso somente cresce com as medidas excepcionais de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais, mas não ultrapassa a 2,5% do estoque.
7. De fato, o estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já ultrapassa a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais.

8. São 2,5 milhões de processos judiciais na Justiça Federal, com baixíssima taxa de impugnação no âmbito judicial, seja por meio dos embargos, seja por meio da exceção de pré-executividade.

9. É importante destacar, ainda, que a baixa eficiência da cobrança forçada da dívida ativa não tem afetado apenas as contas do Fisco. Em verdade, tal situação produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência, uma vez que as sociedades empresárias que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que, sabedoras da ineficácia dos procedimentos de cobrança em vigor, pagam ou protraem no tempo o pagamento de tributos, valendo-se da ineficácia dos procedimentos de cobrança em vigor.

10. Ademais, o processo de globalização em curso oferece novas oportunidades para a fraude e a sonegação fiscal, facilitando que vultosos recursos possam, rapidamente, ser postos fora do alcance da Administração Tributária. Essa questão tem motivado países como Portugal e Argentina à promoção de importantes reformas em seus sistemas de cobrança forçada de tributos, de maneira a obter o máximo de eficiência.

11. É nesse contexto que o modelo tratado no anteprojeto em causa faz-se necessário.

12. A proposta ora apresentada orientou-se pela construção de um procedimento que propicie a integração da fase administrativa de cobrança do crédito público com a subsequente fase judicial, evitando a duplicidade de atos e reservando ao exame e atuação do Poder Judiciário apenas as demandas que, sem solução extrajudicial, tenham alguma base patrimonial para a execução forçada.

13. Conforme demonstraram os dados apresentados anteriormente, o sistema de cobrança judicial tem se caracterizado por ser moroso, caro, extremamente formalista e pouco eficiente. Isto decorre, em parte, do fato de não ser o Judiciário agente de cobrança de créditos, mas sim instituição dedicada a aplicar o direito e promover a justiça.

14. No contexto atual, sabe-se que a paralisação dos processos executivos se deve, ou à falta de citação do devedor que se encontra em lugar incerto e não sabido, ou à ausência de indicação, pela exeqüente, dos bens penhoráveis.

15. O novo rito proposto prevê, na fase administrativa de notificação ao devedor da inscrição da dívida, a interrupção da prescrição. Intenta-se, com tal disposição, um duplo objetivo:

a) desobrigar o Fisco do ajuizamento de execuções fiscais destinadas apenas a obstar a consumação da prescrição, como atualmente ocorre; e

b) interrompida a prescrição a partir da notificação administrativa, propiciar aos órgãos fazendários o tempo necessário à identificação do patrimônio penhorável do devedor, de forma a viabilizar, se for o caso, a execução forçada. Retira-se tal atividade da esfera judicial, que, portanto, somente será chamada a atuar se houver indicação, pela Fazenda credora, dos bens a serem penhorados.

16. A petição inicial da execução fiscal será instruída com a certidão de dívida ativa, que dispensará, como hoje também ocorre, a juntada de cálculo demonstrativo do débito



atualizado. Todavia, será indispensável a indicação dos bens a serem penhorados ou a possibilidade de penhora do faturamento. Realça-se, com isso, um ponto importante da proposta: o de que a utilização da via judicial somente será admitida se houver efetiva chance de êxito na execução forçada.

17. O despacho que deferir a inicial importará em ordem para a convolação da constrição preparatória em penhora ou arresto, bem como em citação para opor embargos. A citação, a seu turno, será outro marco interruptivo da prescrição, preservando-se, no particular, o sistema atualmente adotado na legislação civil, processual e tributária.

18. Para a defesa do executado adota-se o mesmo regime proposto na execução comum de título extrajudicial, onde os embargos podem ser deduzidos independentemente de garantia do juízo, não suspendendo, como regra geral, a execução.

19. Prestigia-se, assim, o princípio da ampla defesa, que fica viabilizado também ao executado que não disponha de bens penhoráveis. Desaparece, por conseguinte, a disciplina da prévia garantia do juízo como requisito indispensável à oposição da ação incidental.

20. Em contrapartida, a concessão de efeitos suspensivos aos embargos ficará condicionada ao concurso dos seguintes requisitos: a) relevância dos fundamentos; b) perigo de dano de difícil ou incerta reparação. Intenta-se com estas restrições corrigir a atual situação, em que se constata a propositura, em larga escala, de embargos meramente protelatórios ou infundados, retardando injustificadamente a satisfação do crédito.

21. O devedor poderá questionar a legitimidade da dívida também por ação autônoma, que será distribuída ao juiz da execução ou, se for o caso, ao que para ela seja competente. Há, neste ponto, reconhecimento da conexão entre a ação executiva e a ação de conhecimento que se refira ao crédito exequendo, o que determina a reunião de ambas. Afasta-se, com tal disposição, o risco de prestações jurisdicionais contraditórias e prestigia-se o princípio da economia processual pelo agrupamento de ações conexas.

22. Propõe-se a aplicação do regime comum do Código de Processo Civil para disciplinar, na execução fiscal, os atos executivos de constrição (penhora, ordem preferencial de bens, avaliação, intimação e substituição do bem constrito).

23. Propõe-se, no que tange aos atos de expropriação, seja também adotado o regime comum da execução dos títulos extrajudiciais, o que importa incorporar à execução fiscal os avanços que estão sendo propostos àquele regime, onde a realização do leilão público é a última opção, dando-se prioridade à adjudicação e à alienação particular.

24. Ao prever a possibilidade da prática e comunicação dos atos processuais por meios eletrônicos, a proposta incorpora, à execução fiscal, a utilização de recursos tecnológicos, com promissores reflexos em celeridade e economia processual. Atribui-se aos tribunais, no âmbito de sua jurisdição, a disciplina da adoção destes meios, que, por certo, atentarão para a capacidade operacional e as demais circunstâncias da comunidade jurisdicionada.

25. Por fim, o anteprojeto prevê a criação do Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes. Muitos países desenvolvidos têm completo controle sobre as operações patrimoniais realizadas, vez que se trata de instrumento inibidor de fraudes tributárias e incrementa a arrecadação. O Brasil, apesar de prever no art. 185-A do Código Tributário

Nacional a existência deste sistema, conta apenas com a DOI - Declarações de Operações Imobiliárias, atualmente lastreado nos arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.426/02.

26. No tocante ao exercício da ampla defesa e do contraditório por parte do executado, bem como quanto à garantia de acesso ao Judiciário, destacam-se os seguintes aspectos do modelo em foco:

- 1) a desnecessidade de garantir o crédito para impugnar a execução no judiciário;
- 2) maior prazo para apresentação dos embargos (até noventa dias contados da notificação da inscrição em dívida ativa);
- 3) possibilidade de apresentar, no âmbito administrativo, impugnação de pré-executividade;
- 4) a constrição de bens pela administração só ocorre após o executado deixar de apresentar garantia no prazo de sessenta dias da respectiva notificação; e
- 5) possibilidade de o executado requerer e obter do juízo federal liminar para suspender o curso da execução.

27. Quanto ao aprimoramento da eficiência e da eficácia da cobrança administrativa, salienta-se:

- 1) a realização de determinados atos de execução (constrição patrimonial e avaliação de bens) diretamente pela Administração Tributária;
- 2) a realização do ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública somente se houver efetiva constrição patrimonial;
- 3) a utilização de meios eletrônicos, como a *internet*, para a prática de atos de comunicação, constrição de bens e alienação;
- 4) a possibilidade de constrição de valores depositados em contas bancárias diretamente pela Fazenda Pública; e
- 5) a concentração da defesa do contribuinte nos embargos, com a instituição de mecanismos de preclusão que buscam evitar a renovação de litígios já decididos em juízo.

28. O sistema preconizado no modelo ora proposto busca, dessa maneira, alcançar uma situação de equilíbrio entre o Fisco e o contribuinte, aperfeiçoando a cobrança por meio da eliminação de controles de caráter meramente formal, ao tempo em que prestigia as garantias constitucionais dos contribuintes, que passam a dispor de meios de defesa bastante amplos e céleres.

29. Ressalte-se, ainda, que a retirada de parte do trâmite das execuções fiscais do âmbito do Poder Judiciário terá importante impacto positivo na velocidade da própria prestação jurisdicional. Como já salientado, o Poder Judiciário vive momento de grave congestionamento a impedir uma prestação jurisdicional célere. A adoção da via administrativa para a execução fiscal aliviará o Poder Judiciário de pesado fardo, liberando importantes recursos materiais e

humanos que poderão ser empregados na rápida solução de lides que, hoje, levam anos para serem julgadas.

30. No que tange à competência, a proposta concentra na Justiça Federal todas as execuções fiscais da Fazenda Pública Federal. Isto porque a Justiça Federal já se encontra suficientemente interiorizada para processar estas demandas, as quais hoje são delegadas à Justiça Estadual, que não está habituada com as questões tributárias federais que são discutidas nestes feitos.

31. Entende-se que, com a crescente interiorização da Justiça Federal, não mais se justifica a regra geral de delegação de competência à Justiça Estadual, prevista no artigo 15, inciso I, da Lei n.º 5.010, de 1966. Eventuais devedores domiciliados ou que tenham seus bens penhoráveis em comarcas onde não funcionem Varas Federais poderão ser alcançados, se for o caso, mediante execução por carta, nos termos do art. 1213 do Código de Processo Civil.

32. Por fim, ressalta-se que a consolidação do presente trabalho deriva da iniciativa de várias instituições públicas e privadas, as quais trabalharam intensamente para que as idéias existentes na comunidade jurídica fossem sistematizadas e organizadas. As premissas utilizadas foram a eficiência e eficácia da execução fiscal, prestação jurisdicional célere sem descuidar das garantias dos executados, respeitando sempre a natureza jurídica do crédito público envolvido.

33. A partir da Audiência Pública sobre a Execução Fiscal Administrativa realizada pelo Conselho da Justiça Federal em 2007, sob a coordenação do Ministro Gilson Dipp, Coordenador-Geral da Justiça Federal, foi iniciada a elaboração de um anteprojeto de Lei de Execução Fiscal judicial, que incorporasse as sugestões do anteprojeto de Lei de Execução Fiscal Administrativa da PGFN, do anteprojeto de Lei de Penhora Administrativa do Prof. Kioshi Arada, bem como as sugestões do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho, insigne tributarista presente naquele ato.

34. Ademais, o modelo que ora se propõe tem respaldo no objeto da Consulta Pública n.º 01/2005, visando propor um anteprojeto de lei voltado à revisão da Lei n.º 6.830 de 22 de setembro de 1980, Lei de Execução Fiscal, apresentado pelo Conselho da Justiça Federal, tendo em vista o interesse geral de que se reveste a matéria, havendo sido elaborado a partir de proposta formulada por comissão formada no âmbito do Conselho da Justiça Federal, coordenada pelo Ministro Teori Zavascki e de idéias contidas no anteprojeto de lei de execução fiscal administrativa idealizado pela PGFN, na pessoa do Procurador-Geral Dr. Luís Inácio Lucena Adams, no sentido de agilizar a cobrança da Dívida Ativa.

35. O grupo de trabalho foi composto por representante da AJUFE, Juiz Federal Marcus Lívio Gomes e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Procurador da Fazenda Nacional Paulo César Negrão, sendo as conclusões apresentadas ao Presidente da Ajufe, Juiz Federal Walter Nunes da Silva Júnior e ao Procurador Geral da Fazenda Nacional, Dr. Luís Inácio Lucena Adams e ao Coordenador-Geral da Justiça Federal, Ministro Gilson Dipp.

36. Alcançado o consenso em relação à maioria dos pontos controversos, o Coordenador-Geral da Justiça Federal, Ministro Gilson Dipp, aprovou a consolidação de um texto comum, que ora é apresentado ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República para ser encaminhado ao Congresso Nacional como Anteprojeto de Lei de Execução Fiscal fruto do consenso entre vários atores da sociedade.

37. Estas são, Excelentíssimo Senhor Presidente da República, as razões que fundamentam a proposta que ora submetemos à elevada consideração de Vossa Excelência.

Respeitosamente,

*Assinado eletronicamente por: Guido Mantega, Jose Antonio Dias Toffoli*



**ANEXO B – Projeto de Lei nº 5.081/2009****PROJETO DE LEI**

Dispõe sobre a instituição de mecanismos de cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União, das autarquias e das fundações públicas federais, mediante a regulamentação da prestação de garantias extrajudiciais, da oferta de bens imóveis em pagamento, do parcelamento e pagamento à vista de dívida de pequeno valor, da previsão da redução do encargo legal previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e dá outras providências.

**O CONGRESSO NACIONAL decreta:**

Art. 1º Esta Lei institui mecanismos de cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União, mediante a regulamentação da prestação de garantias extrajudiciais, da oferta de bens imóveis em pagamento, do parcelamento e pagamento à vista de dívida de pequeno valor, da previsão da redução do encargo legal previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969.

**CAPÍTULO I  
DAS GARANTIAS EXTRAJUDICIAIS**

Art. 2º Mediante requerimento dirigido à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, poderão ser oferecidas garantias extrajudiciais ao débito inscrito em dívida ativa da União que não tenha sido objeto de execução fiscal, nas seguintes modalidades e ordens de preferência:

- I - depósito em dinheiro na forma prevista na Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998;
- II - fiança bancária ou seguro-garantia, do qual deverá constar a comprovação de resseguro da apólice;
- III - hipoteca de bens imóveis, navios ou aeronaves; ou
- IV - fiança oferecida pelas pessoas referidas nos arts. 134 e 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, com renúncia expressa de benefício de ordem (arts. 827 e 828 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), prazo indeterminado, inclusive com renúncia da prerrogativa do art. 835 da Lei nº 10.406, de 2002, idoneidade do fiador e atendimento ao art. 9º, § 5º, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

§ 1º O valor da garantia será, no mínimo, correspondente ao valor consolidado do débito, facultado o oferecimento simultâneo de mais de uma modalidade, observados os incisos I, II e III.

§ 2º A instituição dos gravames a que se refere este artigo é de inteira responsabilidade do devedor e somente produzirá os efeitos previstos no art. 3º desta Lei após o deferimento do requerimento com aceitação da garantia.

§ 3º As garantias extrajudiciais de que trata esta Lei serão convertidas em judiciais, quando do ajuizamento da respectiva execução fiscal.

§ 4º Ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional poderá fixar critérios suplementares para a aceitação extrajudicial das garantias indicadas nos incisos II a IV, bem como a exclusão da preferência de ordem existente entre duas ou mais modalidades.

Art. 3º A existência de garantia na forma desta Lei implica suspensão do registro de que trata o art. 1º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e possibilita a expedição de certidão com os efeitos previstos no art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, e art. 62 do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967.

Art. 4º O disposto no art. 3º não suspende a continuidade do processo de cobrança e execução do crédito tributário.

Art. 5º A execução fiscal será ajuizada no prazo de trinta dias da efetivação da garantia administrativa, no caso de crédito já inscrito em dívida ativa.

## CAPÍTULO II DA OFERTA DE BENS IMÓVEIS PARA PAGAMENTO

### Seção I Das Disposições Iniciais

Art. 6º Os créditos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária ou não tributária, ajuizados ou não, poderão ser extintos, total ou parcialmente, mediante arrematação ou dação em pagamento em leilão extrajudicial de bens imóveis, na forma desta Lei.

Art. 7º O bem deverá ser oferecido para leilão extrajudicial pelo proprietário do imóvel com a concordância do devedor ou co-responsável.

Parágrafo único. A oferta de bem imóvel poderá objetivar a extinção de quaisquer inscrições em dívida ativa da União, rescindindo-se, a partir da concordância de que trata o § 1º do art. 12, os parcelamentos ou moratórias em curso e, quando feita pelo devedor ou responsável pelo débito inscrito, implicará confissão irrevogável e irretroatável do débito.

Art. 8º O requerimento de oferta de bens para leilão extrajudicial será efetuado perante a Caixa Econômica Federal e deverá estar acompanhado dos seguintes documentos:

I - documentos que indiquem e informem o valor total e atualizado do débito inscrito em dívida ativa da União que se pretende quitar com a venda do imóvel oferecido;

II - cópia autenticada e atualizada da matrícula do imóvel;

III - documento de notificação ou cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) ou do Imposto Territorial Rural (ITR);

IV - eventuais avaliações do imóvel;

V - prova de que o bem está livre de quaisquer ônus;

VI - compromisso do proprietário ou do devedor ou responsável de figurar como fiel depositário do imóvel durante todo o procedimento previsto nesta Lei;

VII - concordância do proprietário com a alienação do bem por até cinquenta por cento do valor da avaliação, estritamente nos casos previstos nesta Lei; e

VIII - outorga do cônjuge para todos os procedimentos previstos nesta Lei, se o proprietário for casado em outro regime que não o da separação absoluta.

Parágrafo único. Caso o débito que se pretenda extinguir seja objeto de ação judicial, o devedor ou co-responsável deverá instruir o requerimento com a cópia da desistência da ação judicial, da renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação e arcará com o pagamento das custas judiciais e honorários advocatícios.

Art. 9º A Caixa Econômica Federal emitirá, em até dez dias úteis contados a partir do recebimento da oferta, o laudo de avaliação do imóvel com o respectivo aceite para alienação.

Parágrafo único. O prazo de que trata o **caput** poderá ser prorrogado, motivadamente, até o limite de noventa dias, não sendo admitida a prorrogação nos casos de imóveis residenciais urbanos.

Art. 10. Dentro de cinco dias úteis da emissão do laudo e aceite de que tratam o art. 9º, o proprietário do imóvel, o devedor ou co-responsável serão notificados pela Caixa Econômica Federal para se manifestar sobre a avaliação em um único prazo de cinco dias úteis, considerando-se o silêncio como concordância.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, a notificação será considerada regular se realizada no endereço fornecido pelas pessoas referidas no **caput**, na oferta de bens proposta na Caixa Econômica Federal.

Art. 11. A Caixa Econômica Federal, em cinco dias úteis, manifestar-se-á alterando a avaliação, determinando nova avaliação a ser realizada em dez dias úteis, ou não acatando as razões da discordância.

Parágrafo único. Não acatadas as razões da discordância, encerrar-se-á o procedimento de oferta de bens.

Art. 12. Havendo a concordância expressa ou tácita do proprietário do imóvel, do devedor ou co-responsável com a avaliação, a Caixa Econômica Federal, no prazo de dez dias úteis, providenciará a formalização da hipoteca em favor da União e encaminhará os documentos necessários à alienação do imóvel oferecido e a indicação da data da hasta pública para a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional responsável pelas inscrições em dívida ativa da União.

§ 1º A unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional referida no **caput** deste artigo, ao tomar ciência da hipoteca, suspenderá imediatamente a exigibilidade dos débitos em cobrança referidos no art. 2º, inciso I, desta Lei, até o limite do valor da avaliação, na forma do disposto no art. 151, inciso VII, da Lei nº 5.172, de 1966, e manifestará a sua concordância ou não com o procedimento no prazo de cinco dias úteis.

§ 2º A discordância referida no § 1º deverá ser fundamentada e implicará a não aceitação da garantia ofertada com a consequente não suspensão da exigibilidade dos débitos em cobrança.

§ 3º O registro da hipoteca de que trata este artigo deverá ser efetuado pelos cartórios em até cinco dias úteis, observando-se o disposto no Decreto-Lei nº 1.537, de 13 de abril de 1977.

Art. 13. As custas da avaliação, taxas de administração para alienação do imóvel, taxas de registro de ônus reais, quando cabíveis, e outros serão de responsabilidade solidária do proprietário do imóvel, do devedor ou co-responsável, referidos no art. 7º, devendo efetuar o seu recolhimento perante a Caixa Econômica Federal.

## **Seção II**

### **Do Procedimento de Leilão Extrajudicial**

Art. 14. A Caixa Econômica Federal fará publicar edital no prazo de quinze dias úteis e efetuará o primeiro leilão em prazo não inferior a trinta dias, contados da publicação referida.



§ 1º Não alcançado lance superior à importância da avaliação, seguir-se-á novo leilão em dia e hora desde logo designados no edital nos trinta dias seguintes, realizando-se a sua alienação pelo maior lance, desde que não inferior a oitenta por cento do valor da avaliação.

§ 2º A arrematação far-se-á mediante o pagamento imediato do preço pelo arrematante ou, no prazo de até trinta dias, mediante caução.

§ 3º No prazo de cinco dias do encerramento do leilão, o devedor poderá requerer a realização de terceira hasta pública, autorizando a arrematação por, no mínimo, cinquenta por cento do valor da avaliação do imóvel ou pelo maior valor ofertado, devendo a referida hasta pública ocorrer nos trinta dias subseqüentes ao do segundo leilão.

§ 4º Os procedimentos previstos neste artigo poderão ser realizados por leiloeiro público oficial que fará jus apenas à remuneração de cinco por cento sobre o valor de arrematação a ser pago pelo arrematante, não se aplicando o disposto no art. 24, **caput**, do Decreto nº 21.981, de 19 de outubro de 1932.

Art. 15. Não havendo adjudicação ou licitantes no último leilão, extingue-se o registro da hipoteca, devendo ser comunicado o fato à unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para prosseguir na cobrança administrativa ou judicial do débito.

Art. 16. Deduzida a respectiva remuneração, a Caixa Econômica Federal repassará ao Tesouro Nacional o resultado dos leilões públicos em até trinta e cinco dias após a arrematação.

Parágrafo único. Eventual valor que exceder a dívida será entregue ao devedor pela Caixa Econômica Federal.

Art. 17. A arrematação extingue o crédito inscrito em dívida ativa pelo valor constante do auto de arrematação, deduzida a remuneração da Caixa Econômica Federal, restaurando-se a cobrança do saldo remanescente.

Art. 18. Uma vez efetivada a alienação do imóvel, será emitida carta de arrematação, assinada pelo leiloeiro, pelo credor e por representante da Caixa Econômica Federal.

§ 1º Poderá a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a requerimento do credor, autorizar seja parcelado o pagamento do valor da arrematação.

§ 2º Todas as condições do parcelamento deverão constar do edital de leilão.

§ 3º O débito do executado será quitado na proporção do valor de arrematação.

§ 4º O arrematante deverá depositar, no ato, o valor da primeira parcela e pagar à vista a remuneração do leiloeiro prevista no art. 14, § 4º, desta Lei.

§ 5º Realizado o depósito, será expedida carta de arrematação, contendo as seguintes disposições:

I - valor da arrematação e, se houver parcelamento, valor e número de parcelas mensais em que será pago;

II - se houver parcelamento do valor da arrematação, manutenção da hipoteca do bem adquirido em favor da União, servindo a carta de título hábil para registro da garantia;

III - especificação dos critérios de reajustamento do saldo e das parcelas, que será sempre o mesmo vigente para os parcelamentos de débitos inscritos em dívida ativa da União.

§ 6º Se o arrematante não pagar, no vencimento, qualquer das parcelas mensais, à parcela vencida e não paga será acrescida multa no montante de cinquenta por cento.

§ 7º Além da multa prevista no § 6º, caso o número de parcelas vencidas e não pagas seja superior a três, ocorrerá o vencimento antecipado do saldo devedor, o qual será inscrito em dívida ativa e cobrado.

§ 8º Uma vez transcrita no Registro Geral de Imóveis a carta de arrematação, poderá o adquirente requerer ao juízo competente imissão de posse no imóvel.

### **Seção III**

#### **Do Procedimento de Dação em Pagamento**

Art. 19. Órgão ou entidade da administração pública direta, autárquica e fundacional de quaisquer Poderes da União poderá requer a conversão do leilão extrajudicial em dação em pagamento dos bens imóveis oferecidos na forma desta Lei.

§ 1º O interesse na dação em pagamento dos bens será manifestado pelo dirigente máximo do órgão ou entidade, permitida a delegação.

§ 2º Não será admitida dação em pagamento de fração de imóvel que impeça o aproveitamento da área dada em pagamento independentemente do restante do imóvel.

Art. 20. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional constituirá e manterá permanentemente atualizado, em meio eletrônico, cadastro contendo todos os bens imóveis oferecidos para leilão extrajudicial na forma desta Lei.

Parágrafo único. O acesso ao cadastro será público.

Art. 21. O interesse na dação em pagamento será manifestado à Secretaria do Patrimônio da União, que dará ciência expressa ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ocasião em que serão demonstradas, fundamentadamente, a necessidade, a utilidade, a adequação e a correção da avaliação dos imóveis oferecidos para leilão extrajudicial na forma desta Lei.

Parágrafo único. Para os fins previstos no **caput**, o órgão ou entidade poderá solicitar ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional a verificação dos bens, bem como sua reavaliação.

Art. 22. Havendo mais de um interessado na dação em pagamento de determinado bem imóvel, terão preferência, sucessivamente:

I - o órgão da administração pública federal direta ou indireta em que teve origem o crédito inscrito em dívida ativa da União;

II - o órgão que dê destinação social ao bem imóvel a ser adjudicado;

III - a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mediante autorização específica do Ministro de Estado da Fazenda;

IV - a Secretaria do Patrimônio da União, que lhe dará a destinação fixada em lei ou regulamento.

Art. 23. Manifestado o legítimo interesse, condicionado à idônea avaliação dos bens, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, permitida a delegação, oficiará à Caixa Econômica Federal determinando a dação em pagamento:

I - antes do primeiro leilão, pelo preço da avaliação;

II - após o primeiro leilão:

- a) se não houver licitantes, por oitenta por cento do valor da avaliação;
- b) se houver licitantes, pelo preço da arrematação, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de trinta dias;

III - após o segundo leilão:

- a) se não houver licitantes, havendo concordância do devedor, por cinquenta por cento do valor da avaliação;
- b) se houver licitantes, pelo preço da arrematação, em igualdades de condições com a melhor oferta, no prazo de trinta dias.

Parágrafo único. No caso do inciso III, alínea “a”, o devedor manifestar-se-á no prazo de cinco dias úteis quanto à efetivação da dação em pagamento.

Art. 24. A dação em pagamento extingue o crédito inscrito em dívida ativa pelo valor constante do respectivo auto, deduzida a remuneração da Caixa Econômica Federal, restaurando-se a cobrança do saldo remanescente.

Art. 25. Se o valor da dação em pagamento for superior ao montante atualizado da dívida, caberá ao órgão ou entidade interessada efetuar o pagamento da diferença ao devedor ou co-responsável.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, em se tratando de órgão público, deverá ser comprovada, no momento em que for manifestado o interesse na dação em pagamento, a existência de dotação orçamentária para efetuar o pagamento correspondente.

Art. 26. Os bens imóveis dados em pagamento passarão a integrar o patrimônio da União, nos termos da legislação em vigor.

§ 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional remeterá os documentos relativos à dação em pagamento à repartição competente da Secretaria do Patrimônio da União, que deverá adotar os procedimentos necessários à incorporação do imóvel ao patrimônio da União.

§ 2º A imissão na posse se dará em nome da Secretaria do Patrimônio da União, a quem caberá a transferência do bem para o órgão ou entidade que tenha manifestado interesse na dação em pagamento, observado o disposto no art. 22 desta Lei.

### CAPÍTULO III DO PARCELAMENTO DA DÍVIDA DE PEQUENO VALOR

Art. 27. A dívida de pequeno valor para com a Fazenda Nacional inscrita em dívida ativa da União poderá ser parcelada atendidas as condições e os limites previstos neste Capítulo.

§ 1º Considera-se dívida de pequeno valor aquela fixada em ato do Ministro de Estado da Fazenda que, na data do pedido de parcelamento, decorra da consolidação de todos os débitos inscritos em dívida ativa da União, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os débitos oriundos de parcelamentos anteriormente rescindidos.

§ 2º A dívida para com a Fazenda Nacional de valor consolidado superior ao indicado e conforme o § 1º poderá ser parcelada, desde que o valor excedente ao limite máximo fixado seja quitado à vista.

Art. 28. A concessão do parcelamento a que se refere este Capítulo compete à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sem prejuízo do disposto no art. 40.



§ 1º O pedido de parcelamento implicará a confissão irrevogável e irretratável da dívida e confissão extrajudicial, nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, sujeitando o contribuinte à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei.

§ 2º O deferimento do parcelamento fica condicionado ao pagamento da primeira parcela até o último dia útil do mês do seu requerimento.

§ 3º Não produzirá efeitos o requerimento de parcelamento formulado sem o pagamento da primeira parcela na data do seu vencimento.

Art. 29. A pessoa física ou jurídica que possui ação judicial em curso, na qual requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, relativamente aos débitos que pretende parcelar na forma do disposto neste Capítulo, deverá desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre o qual se funda a referida ação, protocolando requerimento de extinção do processo com julgamento do mérito, nos termos do inciso V do art. 269 da Lei nº 5.869, de 1973, até a data do requerimento do parcelamento.

Art. 30. O requerimento do parcelamento abrangerá, obrigatoriamente, todos os débitos do contribuinte inscritos em dívida ativa da União, com exigibilidade suspensa ou não, incluindo-se aqueles que tenham sido objeto de parcelamento anterior não integralmente quitado, ainda que cancelado ou rescindido por falta de pagamento.

Parágrafo único. A dívida considerada de pequeno valor que contenha débitos com a exigibilidade suspensa por força de decisão judicial, nos termos dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, somente poderá ser parcelada no caso de desistência expressa e de forma irrevogável da ação judicial proposta, ou do recurso interposto, e renúncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam as referidas ações judiciais relativamente à matéria cujo débito se pretende parcelar.

Art. 31. A inclusão de débitos no parcelamento de que trata esta Lei não implicará novação de dívida.

Art. 32. Observados os limites, os requisitos e as condições estabelecidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, o parcelamento da dívida de pequeno valor dos débitos inscritos em dívida ativa da União poderá ser efetuado em até:

I - trinta prestações mensais, com redução de até sessenta por cento sobre o valor do encargo legal;

II - sessenta prestações mensais, com redução de até quarenta por cento sobre o valor do encargo legal.

§ 1º As reduções previstas nos incisos I e II condicionam-se ao cumprimento integral do parcelamento, restabelecendo-se os valores originais no caso de inadimplemento.

§ 2º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá autorizar parcelamento em prazo superior ao fixado no **caput**, sem redução da dívida, considerando a capacidade econômica do contribuinte.

§ 3º Respeitados os limites, os requisitos e as condições referidos no **caput**, a dívida de pequeno valor poderá ser paga à vista com exclusão de até noventa por cento do encargo legal.

Art. 33. A dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do seu requerimento e será dividida pelo número máximo de prestações previstas na Lei nº 10.522, de 2002, sendo que cada parcela mensal não será inferior a valor fixado em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Art. 34. O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros correspondentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do deferimento até o mês anterior do efetivo pagamento e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Art. 35. O parcelamento de que trata esta Lei será rescindido quando verificada a inadimplência do sujeito passivo por seis meses consecutivos ou alternados, relativamente às prestações mensais.

Parágrafo único. A rescisão do parcelamento independe de notificação prévia, implicará a exigibilidade imediata da totalidade do crédito e restabelecerá o valor originário do débito, com os acréscimos legais, deduzindo-se os valores pagos em razão do parcelamento.

Art. 36. Será admitido o reparcelamento dos débitos abrangidos pelo parcelamento do art. 27, podendo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional condicionar o referido reparcelamento à exigência de prévio recolhimento de percentual da dívida.

Art. 37. Aplica-se ao parcelamento previsto nesta Lei, subsidiariamente, no que couber, as disposições contidas na Lei nº 10.522, de 2002.

Art. 38. O parcelamento de que trata o **caput** do art. 27 observará os termos, as condições e os limites estabelecidos em ato da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, importando o pagamento da primeira parcela confissão irretratável da dívida e adesão ao sistema de parcelamento de que trata esta Lei.

Art. 39. O parcelamento previsto nesta Lei não exclui as modalidades de parcelamentos previstas na Lei nº 10.522, de 2002.

#### CAPÍTULO IV DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 40. O encargo legal de vinte por cento previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 1969, calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, atualizado monetariamente e acrescido de juros e multa de mora:

I - não incidirá, quando, até sessenta dias da expedição de comunicação ou cobrança administrativa próprias à inscrição em dívida ativa da União, o devedor quitar o débito ou for efetivada a garantia integral na forma de depósito, fiança bancária ou seguro-garantia;

II - será reduzido para cinco por cento, quando, até sessenta dias da expedição de comunicação ou cobrança administrativa próprias à inscrição em dívida ativa da União, for efetivada a garantia integral do débito sobre bens espontaneamente oferecidos pelo devedor;

III - será reduzido para cinco por cento quando, na fase de cobrança administrativa ou até trinta dias após a sua citação válida, o devedor quitar o débito ou for efetivada a garantia integral na forma de depósito, fiança bancária ou seguro-garantia; e

IV - será reduzido para dez por cento quando, na fase de cobrança administrativa ou até trinta dias após a sua citação válida, for efetivada a garantia ou a penhora no valor integral do débito, desde que o sejam também efetivadas sobre bens oferecidos espontaneamente pelo devedor em valor igual ou superior a cinquenta por cento do valor do débito.

§ 1º As garantias de que trata este artigo somente terão eficácia se formalmente aceitas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 2º A comunicação ou cobrança administrativa de que tratam os incisos I e II serão expedidas para o endereço postal ou eletrônico fornecido pelo sujeito passivo à Fazenda Nacional.



Art. 41. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional fixará critérios de classificação dos créditos tributários ou não-tributários, inscritos em dívida ativa da União, identificando aqueles de improvável recuperação ou que tenham a sua cobrança contrária aos critérios de eficiência administrativa ou economicidade.

Parágrafo único. Até sessenta dias após o final do exercício financeiro, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional encaminhará ao Ministro de Estado da Fazenda relatório da situação da dívida ativa da União, no qual são identificados os resultados das ações de cobrança, as situações dos créditos inscritos e as propostas de remissão e anistia mediante lei específica.

Art. 42. Os arts. 1º e 2º da Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º .....

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos débitos de qualquer natureza inscritos em dívida ativa da União.

.....” (NR)

“Art. 2º Observada a legislação própria, o disposto nesta Lei aplica-se aos depósitos judiciais e extrajudiciais referentes aos créditos das autarquias e fundações públicas federais.” (NR)

Art. 43. O art. 1º da Lei nº 9.703, de 1998, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo:

“§ 6º A requerimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, os depósitos efetivados em data anterior a 1º de janeiro de 1998, inclusive seus acessórios, realizados para garantia de débitos inscritos ou não em dívida ativa da União, serão convertidos em depósitos na forma prevista neste artigo.” (NR)

Art. 44. O art. 2º da Lei nº 9.703, de 1998, passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo:

“Parágrafo único. A requerimento da Procuradoria-Geral Federal, os depósitos efetivados de acordo com a sistemática anterior à desta Lei, inclusive seus acessórios, realizados para garantia de débitos inscritos ou não em dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais, serão convertidos em depósitos na forma prevista neste artigo.” (NR)

Art. 45. O disposto nesta Lei aplica-se, no que couber, aos créditos das autarquias e fundações públicas federais.

§ 1º As competências atribuídas nesta Lei ao Ministro de Estado da Fazenda serão exercidas pelo Advogado-Geral da União quando se tratar de crédito de autarquia ou fundação pública federal.

§ 2º As competências atribuídas nesta Lei ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional serão exercidas pelo Procurador-Geral Federal quando se tratar de crédito das autarquias ou fundações públicas federais representadas pela Procuradoria-Geral Federal.

Art. 46. Os conselheiros titulares, representantes dos contribuintes, junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, receberão remuneração mensal no valor de R\$ 19.451,00 (dezenove mil, quatrocentos e cinquenta e um reais).

§ 1º A remuneração prevista no **caput** será reduzida em dez por cento para cada dia de sessão de julgamento em que o conselheiro deixar de participar, limitada a redução em trinta por cento ao mês.

§ 2º Os conselheiros suplentes, representantes dos contribuintes, convocados para substituir titulares ou **pro tempore**, receberão a remuneração de R\$ 1.945,10 (mil, novecentos e quarenta e cinco reais e dez centavos) por dia de sessão, limitada a remuneração em R\$ 6.000,00 (seis mil reais) ao mês.

§ 3º Os conselheiros suplentes, representantes dos contribuintes, designados **pro tempore** em turmas especiais temporárias, receberão a remuneração mensal dos conselheiros titulares.

Art. 47. O regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais disporá e regulamentará sobre a remuneração dos conselheiros representantes dos contribuintes.

Art. 48. O Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou o Procurador-Geral Federal expedirão, no âmbito de suas respectivas competências, os atos necessários à execução do disposto nesta Lei.

Art. 49. O disposto nesta Lei entra em vigor:

I - em um ano da data de sua publicação, quanto aos arts. 2º a 26 e 40;

II - em 1º de janeiro de 2010, quanto ao art. 46; e

III - em seis meses da data de sua publicação, quanto aos demais artigos.

Art. 50. Ficam revogados, a partir de um ano da data de publicação desta Lei:

I - o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977; e

II - o art. 12 do Decreto-Lei nº 2.163, de 19 de setembro de 1984.

Brasília,

EM Interministerial Nº 188/2008 - MF/MP/AGU

Brasília, 10 de novembro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Temos a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência anteprojeto de lei que dispõe sobre a instituição de mecanismos de cobrança dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União mediante a regulamentação da prestação de garantias extrajudiciais, da oferta de bens imóveis em pagamento, do parcelamento e pagamento à vista de dívida de pequeno valor, da previsão da redução do encargo legal previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e dá outras providências.

2. O anteprojeto foi elaborado por Procuradores da Fazenda Nacional e vem no bojo de um conjunto de medidas destinadas à modernização da Administração Fiscal, tornando a sua atuação mais transparente, célere, desburocratizada e eficiente. As outras medidas que caminham no mesmo sentido consistem na edição de outras duas leis ordinárias (uma referente à transação tributária e a outra, à execução fiscal administrativa) e uma lei complementar (alteração do Código Tributário Nacional).

3. O anteprojeto ora encaminhado tem por escopo específico ampliar as formas extrajudiciais de quitação dos débitos fiscais, reduzindo a litigiosidade, prevenindo contendas judiciais e permitindo uma maior eficiência no processo de arrecadação de créditos tributários e não-tributários inscritos em dívida ativa da União. Neste contexto, são veiculados: a possibilidade de prestação de garantias extrajudiciais, a oferta de bens imóveis em pagamento, o parcelamento e pagamento a vista de débitos de pequeno valor, a contratação de instituições financeiras para promover a satisfação amigável de créditos inscritos em dívida ativa no âmbito federal em determinadas alçadas de valor, a redução escalonada do encargo legal previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, a classificação sob os critérios de economicidade e eficiência dos créditos inscritos em dívida ativa e a alteração da Lei nº. 9.703, de 17 de novembro de 1998, para permitir a sua aplicação aos créditos não-tributários inscritos em dívida ativa e a conversão imediata em renda dos valores depositados na forma da legislação anterior.

4. Esclareço que, somente esta última medida (alteração da Lei nº. 9.703, de 17 de novembro de 1998) poderá ensejar um aumento da disponibilidade de valores para o Tesouro Nacional na ordem de 650 (seiscentos e cinquenta) milhões de reais ao ano, tendo em vista que, no método atualmente vigente de depósitos para garantir débitos não tributários, estes valores ficam à disposição do juízo e não do Tesouro. Outrossim, a alteração do regime dos depósitos já efetuados para garantir os créditos da União possibilitará a potencial apropriação imediata pelo Tesouro Nacional de valores na ordem de 4,2 bilhões de reais.

5           Outrossim, todas essas alterações também serão aplicadas aos créditos das autarquias e fundações públicas federais, com o objetivo de se similarizar as normas referentes à cobrança dos créditos da União daquelas aplicáveis aos de suas entidades.

6.           Por fim, é importante esclarecer que o anteprojeto em questão está indissociavelmente atrelado ao anteprojeto que modificará o Código Tributário Nacional, visto que muitos de seus efeitos dependem das alterações naquele propostas.

7.           Estas são, Excelentíssimo Senhor Presidente da República, as razões que fundamentam a proposta que ora submetemos à elevada consideração de Vossa Excelência.

Respeitosamente,

*Assinado eletronicamente por: Guido Mantega , Paulo Bernardo Silva e Jose Antonio Dias Toffoli*

**ANEXO C – Projeto de Lei nº 5.082/2009**

## PROJETO DE LEI

Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências.

**O CONGRESSO NACIONAL** decreta:

CAPÍTULO I  
DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Esta Lei estabelece as condições e os procedimentos que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para a realização de transação, que importará em composição de conflitos ou terminação de litígio, para extinção do crédito tributário, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Parágrafo único. Em qualquer das modalidades de transação de que trata esta Lei, a Fazenda Nacional poderá, em juízo de conveniência e oportunidade, obedecidos os dispositivos desta Lei, celebrar transação, sempre que motivadamente entender que atende ao interesse público.

Art. 2º Em todos os atos e procedimentos desta Lei, serão observados os princípios do art. 37, **caput**, da Constituição, do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e os deveres de veracidade, de lealdade, de boa-fé, de confiança, de colaboração e de celeridade.

Parágrafo único. O sujeito passivo prestará todas as informações que lhe forem solicitadas para esclarecimento dos fatos e solução efetiva dos litígios que sejam objeto de transação.

Art. 3º Caso não se chegue a uma composição do conflito ou solução do litígio, os ajustes prévios, informações, dados e eventuais propostas de concessões recíprocas não serão oponíveis ou exigíveis de uma parte em relação à outra.

Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica, quanto às informações e dados, nos casos em que:

I - a lei determine a formalização de representação fiscal para fins penais; ou

II - seja objeto de declaração ou apresentação obrigatória.

Art. 4º Os procedimentos de transação previstos nesta Lei somente serão aplicados nos casos previamente disciplinados quanto aos requisitos, forma e parâmetros pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional - CGTC.

§ 1º Nos procedimentos de transação tributária, deverão ser observados, obrigatoriamente, o histórico fiscal, a forma de cumprimento de obrigações tributárias, a adoção de critérios de boa governança e a situação econômica do contribuinte.

§ 2º As transações previamente aprovadas pela CGTC poderão ser formalizadas por Procuradores da Fazenda Nacional expressamente designados pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 10 da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001.



§ 3º A transação nos casos que envolvam valores superiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) dependerá de autorização expressa, mediante parecer fundamentado:

I - do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quando os valores envolvidos forem inferiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); e

II - do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, com anuência do Ministro de Estado da Fazenda, quando os valores envolvidos forem iguais ou superiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

§ 4º Para os casos que envolvam valores inferiores ao limite mínimo para ajuizamento de execuções fiscais pela Fazenda Nacional, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação para a hipótese de cobrança extrajudicial e procederá na forma prevista em ato do Ministro de Estado da Fazenda, observado, no que couber, o art. 6º desta Lei.

Art. 5º A transação não aproveita nem prejudica senão aos que nela intervierem, exceto nos casos de sucessores, responsáveis solidários, subsidiários ou substitutos tributários, no que tange aos efeitos sobre a situação jurídica relativa a cada um desses.

Art. 6º A transação nas modalidades previstas nesta Lei poderá dispor somente sobre multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.

§ 1º A redução de sanções de natureza pecuniária, de juros de mora e demais acréscimos pecuniários, conforme os critérios desta Lei, será admitida somente nas modalidades específicas de transação por insolvência civil, falência e recuperação judicial ou recuperação tributária, respeitados os seguintes limites:

I - até cem por cento do seu valor, no caso de exigências de multas decorrentes unicamente do descumprimento de obrigações acessórias;

II - até cinquenta por cento das multas, de mora e de ofício;

III - até sessenta por cento dos juros de mora incidentes após a constituição do crédito tributário;

IV - até cem por cento do encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária.

§ 2º O montante de reduções de que tratam os incisos II e III do § 1º limita-se a cinquenta por cento do montante do crédito tributário consolidado.

§ 3º Nas modalidades de transação em processo judicial ou administrativa por adesão, poderá ser relevado o encargo legal e as verbas sucumbenciais.

§ 4º O disposto nos incisos I e II do § 1º não se aplica às multas não passíveis de redução em decorrência de previsão expressa em lei e às multas previstas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Art. 7º A transação, em qualquer das suas modalidades, não poderá:

I - implicar negociação do montante do tributo devido;

II - afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nos casos:

a) que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

b) que fundamente crédito tributário objeto de:

1. dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

2. súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

3. pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993;

4. pareceres do Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovados pelo Ministro de Estado da Fazenda;

5. solução de consulta especial emitida pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; ou

6. súmula vinculante editada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; e

III - dispor sobre matéria de fato ou de direito sem observar os limites do conflito ou litígio.

§ 1º Não constituem negociação do montante dos tributos as reduções que decorram do procedimento de transação, quanto à interpretação de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário.

§ 2º É competência da CGTC a admissão e análise de proposição que envolva interpretação de conceito indeterminado do direito, para efeito de conclusão de processo de transação, na forma do § 1º, ficando esse entendimento sujeito à homologação por turma especializada da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 3º Na composição de controvérsia jurídica, poderá a Fazenda Nacional eleger as hipóteses do art. 108 da Lei nº 5.172, de 1966, para alcançar a solução do conflito ou litígio.

Art. 8º Admitida a proposta, o prosseguimento da transação poderá ser subordinado, concomitante ou alternadamente:

I - à exigência de prévia assinatura de termo de ajustamento de conduta pelo sujeito passivo;

II - à substituição ou ao efeito de solidariedade do administrador inidôneo, nos termos do art.42 desta Lei.

Art. 9º Sem prejuízo do disposto no art. 14, será aplicada multa sancionatória pelo descumprimento do termo de transação ou ajustamento de conduta de vinte por cento sobre o valor do débito resultante da transação.

Art. 10. Sem prejuízo das competências originárias da autoridade administrativa tributária, em quaisquer das modalidades de transação, o sujeito passivo, no exercício dos deveres a que se refere o art. 3º desta Lei, facultará à Fazenda Nacional acesso e fiscalização dos livros e documentos necessários aos procedimentos referidos nesta Lei, identificadas conforme a proposta, ou às questões que forem objeto do termo de transação ou com estas relacionadas.

Art. 11. A celebração da transação, em todas as modalidades previstas nesta Lei, implicará renúncia pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso, administrativo ou judicial, no que tange ao mérito das questões deduzidas como objeto do termo de transação.

Parágrafo único. No caso de a pessoa jurídica fazer parte de ação coletiva, ela deverá declarar formalmente a renúncia expressa e irrevogável aos efeitos da ação, bem como qualquer alegação de direito sobre a qual referida ação se funda.

Art. 12. O termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente, quanto à sua nulidade.

§ 1º Verifica-se a nulidade do termo de transação quando:

I - não estiverem presentes condições ou requisitos, formais ou materiais, exigidos por esta Lei;

II - verse sobre:

a) as matérias vedadas pelo art. 7º desta Lei; ou

b) a disposição de resultado de litígio já decidido por sentença judicial transitada em julgado, a partir da data de sua publicação ou ciência por alguma das partes;

III - houver prevaricação, concussão ou corrupção passiva na sua formação;

IV - ocorrer dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito.

§ 2º A decretação da nulidade far-se-á:

I - de ofício, pela CGTC ou órgão administrativo com competência por ela delegada, em qualquer caso, após notificação ao sujeito passivo para, querendo, manifestar-se no prazo de quinze dias, salvo se ele próprio for o requerente; ou

II - no âmbito judicial, mediante pedido da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, pelo juízo competente que houver homologado a transação.

§ 3º Qualquer alegação concernente ao disposto neste artigo que, com infração aos compromissos firmados no termo de transação ou no termo de ajustamento de conduta, não se faça estritamente nos limites da demonstração de nulidade será considerada como litigância de má-fé, punível conforme os art. 17 e 18 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, excetuados os litígios decorrentes da incorreta aplicação, por ato da administração, dos critérios previstos no termo de transação.

§ 4º A anulação do termo de transação, pelos motivos previstos nos incisos III e IV do § 1º, quando caracterizada a infração pelo sujeito passivo dos deveres a que se refere o art. 2º desta Lei, impede a sua habilitação em qualquer outro procedimento de transação tributária por cinco anos, a contar da publicação do ato de decretação de nulidade a que se refere o § 2º.

§ 5º A transação não se anula por erro de direito referente às questões que foram objeto da solução de controvérsias entre as partes.

§ 6º O termo de transação será revisto pela autoridade competente, conforme orientação da CGTC e mediante prévia notificação ao sujeito passivo, para ciência e manifestação no prazo de quinze dias, com efeitos **ex nunc** quando fundado em:

I - lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal; ou



II - aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal Federal.

Art. 13. O descumprimento das obrigações relativas ao termo de transação:

I - interrompe a prescrição, na forma do inciso V do parágrafo único do art. 174 da Lei nº 5.172, de 1966;

II - autoriza a revogação dos compromissos presentes ou futuros pactuados no termo de transação, após notificação do sujeito passivo para manifestar-se no prazo de quinze dias, com provas de suas alegações.

Parágrafo único. O disposto no inciso II não afasta a renúncia de que trata o art. 11.

Art. 14. Com a revogação ou anulação da transação, o crédito tributário será exigido no seu valor originário, com seus acréscimos legais, descontando-se o montante pago no período, prosseguindo-se na cobrança ou na execução do crédito inscrito em dívida ativa, não se aplicando as reduções previstas no art. 6º.

Parágrafo único. O disposto no **caput** implica cancelamento da certidão de que trata o inciso II do art. 20.

Art. 15. São modalidades de transação para os fins desta Lei:

I - transação em processo judicial;

II - transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência;

III - transação por recuperação tributária; e

IV - transação administrativa por adesão.

## CAPÍTULO II DO REGIME GERAL DA TRANSAÇÃO

Art. 16. O sujeito passivo somente poderá propor transação quando atendidos os requisitos previstos nesta Lei e nos seus regulamentos.

Parágrafo único. A proposta de transação poderá ser apresentada uma única vez, o que se definirá pela matéria objeto do conflito ou litígio.

Art. 17. É condição para assinatura do termo de transação que o sujeito passivo tenha cumprido todas as obrigações tributárias acessórias quando essas não sejam especificamente objeto do conflito ou litígio.

Art. 18. A proposta de transação deverá ser instruída com:

I - completa e adequada qualificação do sujeito passivo, incluindo:

a) o endereço e o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ de sua sede e, se houver, de suas filiais, quando estas possam aproveitar-se do resultado da transação, ou o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF;

b) o endereço postal e o endereço eletrônico aos quais deverão ser encaminhadas todas as comunicações referidas nesta Lei, ou em seus regulamentos, ao longo de todo o procedimento de

transação e período de cumprimento do termo de transação, devendo, caso o endereço postal eleito para este fim não corresponda ao endereço de sua sede ou domicílio fiscal, justificar expressamente a indicação;

c) a qualificação completa dos seus titulares ou administradores;

d) a qualificação completa do seu representante legal;

e) a qualificação completa do seu representante para o procedimento de transação, se distinto do seu representante legal; e

f) independentemente da documentação que acompanhe a proposta de transação, a explicitação dos poderes conferidos pelo contrato social, estatuto social ou mandato específico ao seu representante para este procedimento, e a indicação do prazo, se houver, de validade destes mesmos poderes;

II - todos os elementos necessários à exata compreensão do conflito ou litígio, incluindo suas consequências diretas de natureza tributária ou societária;

III - informação sobre se o sujeito passivo, ou seus controladores, formularam, nos últimos cinco anos:

a) anterior proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;

b) procedimento de consulta junto à administração tributária federal sobre o mesmo objeto, no todo ou em parte, da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo e a conclusão do procedimento;

c) procedimento de compensação tributária, na forma do art. 170 da Lei nº 5.172, de 1966, de qualquer natureza e sob qualquer fundamento, que envolva, direta ou indiretamente, o mesmo objeto da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;

IV - atendimento aos demais requisitos materiais e formais exigidos por esta Lei ou seus regulamentos; e

V - as propostas originais de concessões para a extinção do litígio e da obrigação tributária.

Parágrafo único. Caberá ao sujeito passivo a apresentação de todas as provas dos fatos que venha a alegar na proposta de transação, incluindo pareceres, perícias e outros documentos relevantes.

Art. 19. A proposta de transação será apresentada à autoridade administrativa competente, conforme determinado por ato da CGTC, e protocolizada na correspondente unidade administrativa.

§ 1º Considera-se recebida a proposta de transação no primeiro dia útil seguinte ao seu protocolo.

§ 2º Para os fins desta Lei, considerar-se-á admitido o processamento da proposta pela autoridade administrativa, salvo ato ou manifestação em contrário, no sexagésimo dia subsequente à data de sua recepção, na forma do § 1º, desde que dia útil.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica:

I - quando a autoridade administrativa receptora da proposta for incompetente para processá-la, nos termos de resolução da CGTC;

II - quando, após a recepção e antes da admissão do processamento da proposta de transação, houver sido exigida do sujeito passivo a retificação ou a complementação da sua proposta ou da documentação que a acompanhe, hipótese em que, sem prejuízo do aproveitamento dos elementos referidos no art. 18, o protocolo da emenda considerar-se-á como nova apresentação de proposta para os fins deste artigo.

§ 4º A autoridade administrativa competente pode admitir ou recusar a proposta de transação, bem como aceitar ou não as concessões apresentadas pelo sujeito passivo, em decisão cuja motivação poderá ser na forma do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999.

Art. 20. A admissão do procedimento de transação pela autoridade administrativa competente, mediante despacho fundamentado, na forma dos §§ 2º e 3º do art. 19, implicará os seguintes efeitos:

I - suspensão do processo administrativo ou judicial no curso do procedimento de transação;

II - direito do sujeito passivo, nas matérias objeto da sua proposta e nos limites da respectiva admissão pela Fazenda Nacional, a obter certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, desde que os eventuais impedimentos para sua emissão sejam limitados às obrigações objeto da respectiva proposta de transação;

III - autorização do sujeito passivo à Fazenda Nacional, desde a admissão do processamento da proposta até a conclusão do procedimento de transação, para solicitação, no Brasil ou no exterior, aos órgãos administrativos competentes ou a instituições financeiras, de informações e documentos necessários à verificação da situação fiscal e financeira do devedor, inclusive os submetidos a sigilo, relativos ao objeto da respectiva proposta de transação.

§ 1º Sem prejuízo da continuidade do procedimento de transação, a suspensão prevista no inciso I não abrangerá os demais processos judiciais ou administrativos em curso, que não sejam objeto do procedimento de transação.

§ 2º O histórico fiscal do sujeito passivo poderá ser utilizado para a admissibilidade de garantias com vistas à preservação do direito da Fazenda Nacional.

Art. 21. As partes terão cento e oitenta dias a partir da admissão do processamento da proposta para alcançar solução para o conflito ou litígio.

§ 1º O prazo previsto no **caput** não se suspende nem se interrompe, podendo ser prorrogado em até cento e oitenta dias, mediante decisão motivada da CGTC ou da autoridade administrativa competente.

§ 2º Escoado o prazo para celebração da transação, sem solução para o conflito ou litígio, o crédito tributário será exigido nos termos do art. 14 desta Lei.

Art. 22. No caso de revisão da proposta de transação pela autoridade administrativa competente, o sujeito passivo será imediatamente notificado, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, por via postal, com aviso de recebimento, ou por meio eletrônico, com registro de envio, presumindo-se a recepção de qualquer destas comunicações, desde que enviada para o endereço postal ou eletrônico informado na proposta de transação, respectivamente, no décimo quinto dia subsequente à sua postagem ou ao seu envio eletrônico.

Art. 23. A autoridade administrativa competente, designada por resolução da CGTC, examinará a proposta de transação apresentada pelo sujeito passivo e encaminhará àquela Câmara manifestação pela sua aprovação, rejeição ou modificação.

§ 1º Alcançada a solução para o conflito ou litígio, a CGTC deverá produzir o termo de transação.

§ 2º O termo de transação surtirá seus efeitos desde a sua assinatura pelas partes, ou, em se tratando de transação em processo judicial, desde a sua homologação pelo juiz competente.

§ 3º A transação:

I - é ato jurídico que se aperfeiçoa e extingue o crédito tributário após o cumprimento integral das obrigações e condições pactuadas nas cláusulas do respectivo termo;

II - não autoriza restituição ou compensação de importâncias já pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos cuja opção se tenha verificado anteriormente à celebração do respectivo termo;

III - autoriza, quando necessário, a substituição da certidão de dívida ativa, a qualquer tempo, sem qualquer ônus para a Fazenda Nacional; e

IV - exclui o impedimento à obtenção de certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, salvo disposição contrária expressamente prevista no termo de transação, nas matérias que lhe sirvam de objeto, desde que:

a) os impedimentos para sua concessão sejam limitados às obrigações que sirvam de objeto ao termo de transação; e

b) não exista processo administrativo ou judicial em curso para a anulação ou revogação de termo de transação, nos termos dos arts. 12 e 13 desta Lei, ficando revogada certidão anteriormente emitida.

Art. 24. São requisitos obrigatórios do termo de transação:

I - forma escrita;

II - qualificação das partes transadoras;

III - referência à decisão administrativa que autoriza a celebração da transação;

IV - especificação das obrigações ajustadas;

V - fixação do valor da multa sancionatória, nos termos do art. 9º;

VI - cláusulas do acordo, incluindo:

a) condições econômicas consideradas;

b) responsabilidades no eventual descumprimento dos termos acordados, inclusive dos gestores, titulares, sócios e administradores no caso de pessoa jurídica;

c) renúncia expressa do sujeito passivo aos direitos ou interesses anteriores relativos ao objeto da transação, incluindo direito de promover qualquer medida contenciosa, judicial ou administrativa;

d) fixação do valor devido e o montante de renúncia do crédito tributário, se houver;

VII - data e local de sua realização; e

VIII - assinatura das partes.



§ 1º Quando a matéria objeto do litígio entre a Fazenda Nacional e o sujeito passivo estiver presente em dois ou mais processos administrativos ou judiciais, a autoridade administrativa competente poderá autorizar a realização de procedimento de transação comum a todos, seguido de um único termo de transação.

§ 2º Na assinatura do termo de transação, a Fazenda Nacional será representada pelo Procurador da Fazenda Nacional indicado pela CGTC ou pela Câmara de Transação e Conciliação - CTC de que trata o art. 48.

§ 3º Os documentos que compõem o processo de transação serão arquivados na unidade da Fazenda Pública que jurisdiciona o domicílio fiscal do contribuinte e as ementas dos termos de transação serão divulgadas na rede mundial de computadores na forma de regulamento, com preservação de informações sujeitas a segredo na forma do art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966.

Art. 25. O termo de transação poderá ser condicionado à exigência de assinatura de termo de ajustamento de conduta, prévio, suplementar ou incluso no próprio termo de transação.

§ 1º O sujeito passivo poderá propor ou submeter-se a termo de ajustamento de conduta perante a Fazenda Nacional, conforme plano de regularidade tributária, o qual deverá ser cumprido integralmente, sob pena de revogação do termo de transação.

§ 2º À autoridade administrativa competente caberá aprovar ou rejeitar termo de ajustamento de conduta fiscal.

§ 3º O termo de ajustamento de conduta especificará as condições para o cumprimento das obrigações e demais deveres tributários assumidos, inclusive prazos ou procedimentos a serem observados em cada caso.

Art. 26. No ajustamento de conduta, o sujeito passivo poderá, de acordo com a sua proposta e com prévia anuência da autoridade administrativa competente, adotar os procedimentos de denúncia espontânea ou de imputação dos débitos inscritos em dívida ativa.

Art. 27. Aplica-se ao termo de ajustamento de conduta o disposto no art. 39, inciso I, e art. 42 desta Lei.

Art. 28. Assinado o termo de transação, na forma dos arts. 23 e 24, e havendo processo judicial em curso sobre a matéria objeto de transação, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional diligenciará junto ao juiz ou tribunal onde se encontre o processo, para informar sobre a transação e requerer as providências processuais cabíveis.

§ 1º As execuções fiscais correspondentes aos débitos transigidos serão suspensas e os autos arquivados, sem baixa definitiva de distribuição, até que sejam pagos integralmente os montantes acordados.

§ 2º Nos demais casos, com a extinção da ação principal, deverão ser extintas todas as ações cautelares a ela vinculadas.

§ 3º Na hipótese prevista neste artigo, o termo de transação poderá dispor sobre as verbas de sucumbência e custas judiciais.

### CAPÍTULO III DAS MODALIDADES ESPECÍFICAS DE TRANSAÇÃO

Art. 29. As modalidades de transação objeto deste Capítulo observarão as disposições dos arts. 1º a 25 e a sua disciplina específica.

## Seção I

### Da Transação em Processo Judicial

Art. 30. A transação em processo judicial terá por objeto o litígio entre as partes, como definido no pedido inicial, cuja solução, para a matéria de fato ou de direito, poderá ser alcançada inclusive mediante a consideração de elementos não constantes no processo judicial.

§ 1º A transação em processo judicial somente será admitida:

I - para créditos tributários devidamente constituídos por lançamento por homologação ou por lançamento de ofício;

II - em qualquer fase do processo judicial, antes da data de publicação do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade de recurso especial ou extraordinário, interposto pela Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo; ou

III - no caso de haver execução fiscal em curso:

a) até o julgamento em primeira instância dos respectivos embargos; ou

b) não sendo opostos embargos, até a publicação da decisão que designar a data do leilão.

§ 2º Admitido o processamento da proposta de transação, nos termos do art. 19, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a levará ao conhecimento do juízo responsável pelo processo judicial para que este o suspenda nos termos e prazos definidos nesta Lei.

§ 3º A transação poderá incluir matérias pertinentes àquelas deduzidas em juízo e com estas relacionadas ou conexas.

§ 4º Alcançada a transação para a solução do litígio, observar-se-á o disposto nos arts. 23 e 24 desta Lei.

§ 5º A transação em processo judicial não poderá ocorrer em ações mandamentais ou em ações cautelares.

§ 6º Às transações que tenham por objeto créditos inscritos em dívida ativa, ajuizados ou não, aplicam-se, no que couber, as disposições desta Seção.

Art. 31. Ao regime de transação a que se refere o art. 30 não se aplicam os arts. 331, **caput** e § 1º, 447 e 448 da Lei nº 5.869, de 1973.

## Seção II

### Da Transação no Caso de Insolvência Civil, Falência ou Recuperação Judicial

Art. 32. Declarada a insolvência civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, art. 955; Lei nº 5.869, de 1973, arts. 748 e seguintes) ou decretada a falência do empresário ou da sociedade empresária, segundo os arts. 75 e 76 da Lei nº 11.101 de 9 de fevereiro de 2005, ou estando o sujeito passivo em processo de recuperação judicial de que trata o art. 47 da Lei nº 11.101, de 2005, a Fazenda Nacional poderá propor ao juízo competente a transação tributária para os efeitos de extinção do crédito tributário de modo definitivo, nos termos de resolução da CGTC.

§ 1º A transação a que se refere o **caput** somente poderá ser realizada pelo juiz, quando serão apresentadas as propostas pelas partes transadoras, para garantir a satisfação dos créditos tributários, sem prejuízo da tutela aos direitos do insolvente ou do falido, da administração da massa falida e dos

titulares de créditos preferenciais, os quais deverão ser preservados no que for suficiente para a satisfação destes.

§ 2º O procedimento deste artigo aplicar-se-á também aos demais casos de concurso de credores com insolvência declarada judicialmente, podendo a Fazenda Nacional, em todos eles, quando caracterizada a imprescindibilidade da medida para a recepção, total ou parcial, dos créditos tributários suportáveis pelos bens do devedor ou pela massa, admitir, por despacho fundamentado, exclusivamente no contexto das concessões recíprocas que caracterizam o procedimento de transação, o seguinte:

I - conforme o inciso I do art. 172 da Lei nº 5.172, de 1966, a remissão parcial do crédito tributário, com base na situação econômica do sujeito passivo;

II - conforme alínea “d” do inciso II do art. 181 da Lei nº 5.172, de 1966, anistia de penalidade tributária, condicionada ao cumprimento do termo de transação pelo sujeito passivo, no caso de este se encontrar em recuperação judicial;

III - nos termos dos arts. 155-A e 156, inciso XI, da Lei nº 5.172, de 1966, a possibilidade de parcelamento dos débitos ou de sua extinção mediante dação em pagamento.

Art. 33. O sujeito passivo que se submeter à transação por insolvência tributária, caso sobrevenha sua recuperação, com extinção da insolvência ou da falência, deverá firmar termo de ajustamento de conduta e manter, pelos cinco anos seguintes, regularidade fiscal em todos os tributos federais, sob pena de cobrança da diferença dos débitos objeto da transação, acrescidos dos encargos legais.

Art. 34. Quando se apurar que o sujeito passivo concorreu com dolo, fraude ou simulação para sua insolvência ou falência ou não se utilizou da denúncia espontânea antes da transação tributária referida nesta Seção, o respectivo termo não poderá ser concluído ou será nulo, caso já se tenha por encerrado o procedimento, sem prejuízo das consequências penais cabíveis.

### **Seção III** **Da Transação por Recuperação Tributária**

Art. 35. A recuperação tributária tem por objetivo viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e o interesse público relativo à percepção de tributos, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Parágrafo único. A recuperação tributária não se aplica:

I - a pessoas jurídicas que podem requerer a recuperação judicial de que trata a Lei nº 11.101, de 2005;

II - às entidades de que trata o inciso II do art. 2º da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.

Art. 36. Poderá requerer a recuperação tributária o sujeito passivo que, no momento do pedido, exerça regularmente suas atividades há mais de dois anos e que atenda, por si e por seus controladores, administradores, gestores e representantes legais, no mínimo aos seguintes requisitos, cumulativamente:

I - não ser insolvente e, se o foi, que estejam declaradas extintas, por sentença transitada em julgado, as responsabilidades daí decorrentes;



II - não haver, há menos de cinco anos, concluído outra transação que, nos termos desta ou de outra lei aplicável à Fazenda Nacional, tenha implicado, direta ou indiretamente, redução do montante devido a título de tributo, juros de mora ou outros acréscimos pecuniários; e

III - não haver sido condenado, há menos de cinco anos, por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária.

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá desistir de forma expressa e irrevogável de impugnação ou recurso interposto, ou de ação judicial proposta, e, cumulativamente, renunciar expressamente a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e ações judiciais que tratem dos débitos objeto do pedido.

Art. 37. O pedido de recuperação tributária deverá ser instruído, sem prejuízo do disposto no art. 18, com:

I - exposição das causas da crise econômico-financeira do sujeito passivo e a demonstração da viabilidade econômica do plano de recuperação;

II - demonstrações contábeis relativas aos cinco últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente do balanço patrimonial, demonstração de resultados acumulados, bem como do resultado desde o último exercício social, e do relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua projeção;

III - relação completa dos débitos tributários para com a Fazenda Nacional, sua classificação e valor atualizado, discriminando sua origem, os respectivos vencimentos, se estão inscritos em dívida ativa, se são objeto de execução fiscal, e a indicação dos registros contábeis de cada transação pendente;

IV - certidões dos cartórios de protestos situados na comarca do domicílio ou sede do sujeito passivo e naquelas onde possui filial;

V - relação, subscrita pelo sujeito passivo e por seu advogado, de todas as ações judiciais em que este figure como parte, inclusive as de natureza trabalhista, com a estimativa dos respectivos valores demandados e do grau de risco da condenação;

VI - relação integral dos empregados, em que constem as respectivas funções, salários, indenizações e outras parcelas a que têm direito, com o correspondente mês de competência, e a discriminação dos valores pendentes de pagamento;

VII - laudo econômico-financeiro e de avaliação dos bens e ativos do sujeito passivo, subscrito por profissional legalmente habilitado ou empresa especializada;

VIII - relação dos bens particulares dos controladores, administradores, gestores e representantes legais do sujeito passivo, discriminando a data de sua aquisição, o seu valor atual estimado e a existência de algum ônus, encargo ou restrição de penhora ou alienação, legal ou convencional, neste último caso com a indicação da data de sua constituição e da pessoa a quem ele favorece;

IX - extratos atualizados das contas bancárias do devedor e de suas eventuais aplicações financeiras de qualquer modalidade, inclusive em fundos de investimento ou em bolsas de valores, no País ou no exterior, emitidos pelas respectivas instituições financeiras nos cinco dias úteis antecedentes à apresentação do pedido, acompanhados de declaração do sujeito passivo assumindo a responsabilidade pelas informações relativamente a valores, à localização e à disponibilidade dos montantes, bem assim comprometendo-se informar à autoridade administrativa competente sobre qualquer movimentação ou alteração que, de modo isolado ou no conjunto dos valores, represente percentual superior a cinco por cento;



X - proposta de termo de ajustamento de conduta, com compromisso, por prazo não inferior a três anos, de continuidade da atividade empresarial, preservação ou aumento de empregabilidade, regularidade tributária perante a União e responsabilidade solidária dos sócios, diretores e gerentes que tenham poderes sobre a condução das atividades financeiras e possam responder por eventuais descumprimentos dos contratos sociais ou estatutos;

XI - compromisso de responsabilidade tributária, assumindo que na constituição ou na aquisição de nova empresa, no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão, pelos sócios ou administradores, esta responderá integralmente pelos tributos devidos pela empresa em recuperação tributária; e

XII - autorização expressa, na forma do art. 20, inciso III, que, neste caso, não se limitará às obrigações que sirvam de objeto à respectiva proposta de transação.

§ 1º A falta de indicação de algum débito vencido, inclusive aqueles que se encontrem com exigibilidade suspensa ou sob contestação em processo administrativo ou judicial, implicará nulidade da recuperação fiscal, ao que se aplicará o disposto no art. 155 da Lei nº 5.172, de 1966.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no inciso IX, no curso do procedimento de transação ou como condição do termo de transação que venha a ser pactuado, o sujeito passivo poderá ser obrigado à apresentação de contas demonstrativas mensais sob pena de cancelamento do procedimento ou do termo.

Art. 38. Para extinção do crédito tributário, o sujeito passivo poderá, de acordo com o seu plano de recuperação, utilizar, sem qualquer preferência ou ordem, parcelamentos de débitos vencidos ou dação em pagamento de bens imóveis, nas formas e condições estabelecidas em lei, nestes casos com prévia anuência da Fazenda Nacional, ou ainda imputação dos débitos, em qualquer caso com expresse reconhecimento do débito integral pelo sujeito passivo, para os efeitos do art. 174, parágrafo único, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 1966.

Parágrafo único. O plano de recuperação tributária não poderá prever prazo superior a sessenta meses para pagamento dos créditos tributários objeto do termo de transação.

Art. 39. Após admitida pela Fazenda Nacional a proposta para habilitação no procedimento de transação por recuperação tributária, e sem prejuízo dos efeitos previstos no art. 20, ao sujeito passivo será vedado:

I - desistir da proposta de recuperação tributária; ou

II - alienar ou onerar bens ou direitos de seu ativo permanente, sem prévia notificação à autoridade administrativa e desde que demonstrada a reserva de patrimônio para cumprimento do plano de recuperação.

§ 1º A restrição disposta no inciso II, relativamente à alienação ou oneração de bens ou direitos, não se aplica quando o negócio individualmente considerado representar menos de cinco por cento do ativo permanente do sujeito passivo e quando o total das alienações desta natureza for inferior a dez por cento do ativo permanente.

§ 2º Em caso de inadimplência, o termo de recuperação tributária constituirá confissão de dívida, aplicando-se o disposto nos arts. 13 e 14 desta Lei.

Art. 40. Em todos os atos, contratos e documentos firmados no curso do procedimento de transação por recuperação tributária, desde a admissão do processamento da proposta pela Fazenda Nacional até o cumprimento de todas as obrigações pactuadas no eventual termo de transação, o sujeito passivo deverá acrescentar, após a denominação da pessoa jurídica, a expressão “em recuperação tributária”.

Parágrafo único. Após a notificação do sujeito passivo sobre a admissão do processamento da sua proposta de transação, ele providenciará a comunicação desta sua condição, e informará, no prazo de trinta dias, com a documentação correspondente:

- I - ao registro público correspondente à sua natureza jurídica, para anotação e divulgação;
- II - às administrações tributárias federal, estadual ou distrital e municipal do domicílio da sua sede e de suas filiais;
- III - ao correspondente órgão ou entidade regulador ou fiscalizador, quando se tratar de concessionário ou permissionário de serviço público de qualquer natureza;
- IV - onde figure como autor ou réu em todos os processos judiciais, de qualquer natureza e em qualquer instância ou grau de jurisdição.

Art. 41. Cumpridas as obrigações no prazo determinado, a autoridade administrativa competente lavrará o termo de encerramento da recuperação tributária.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no art. 23, § 3º, inciso IV, a celebração de contratos com a administração pública ou a adjudicação de licitação pública, que se efetuar com base em certidões positivas com efeito de negativas obtidas sob o regime de recuperação tributária, fica condicionada à prova da regularidade dos compromissos assumidos, emitida conforme procedimento estabelecido pela CGTC, cabendo sua imediata suspensão no caso de descumprimento comprovado, por despacho fundamentado da autoridade competente, preservado o direito de prova em contrário por parte do sujeito passivo.

Art. 42. Quando a transação por recuperação tributária for proposta por administrador inidôneo, a autoridade administrativa competente poderá solicitar seu afastamento, que será substituído na forma prevista nos atos constitutivos da empresa ou do plano de recuperação tributária, sem prejuízo de manutenção dos efeitos de solidariedade sobre o patrimônio do substituído.

Parágrafo único. Entende-se por administrador inidôneo aquele que:

- I - tenha contra si denúncia aceita por juízo criminal por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária;
- II - seja reincidente em ilícitos tributários administrativos;
- III - se nega a prestar informações à Fazenda Nacional, ou as presta de modo insuficiente, no curso dos procedimentos desta Lei, anterior ou posteriormente à expedição do termo de transação;
- IV - descumprir obrigações decorrentes da aplicação da presente Lei;
- V - atuar com dolo, simulação ou fraude;
- VI - efetuar gastos manifestamente excessivos em relação a sua situação patrimonial ou a da pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador;
- VII - realizar despesas injustificáveis por sua natureza ou vulto, em relação ao capital da pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador ou ao gênero do negócio, ao movimento das operações e a outras circunstâncias análogas;
- VIII - descapitalizar injustificadamente a pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador, ou realizar operações prejudiciais ao seu funcionamento regular;
- IX - omitir créditos, sem relevante razão de direito ou amparo em decisão judicial; ou

X - violar condutas exigidas na legislação civil ou comercial, assim como aquelas previstas em acordos ou tratados internacionais dos quais o Brasil participe.

#### **Seção IV** **Da Transação Administrativa por Adesão**

Art. 43. A solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as de repercussão geral, poderão ser objeto de transação por adesão, mediante:

I - autorização do Ministro de Estado da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores; ou

II - previsão em lei específica.

§ 1º A CGTC, mediante análise das solicitações de transação recebidas na forma desta Lei, poderá encaminhar ao exame do Ministro de Estado da Fazenda as hipóteses identificadas como suscetíveis de transação por adesão.

§ 2º A resolução administrativa de adesão, que disciplinará todos os requisitos e condições para que os interessados possam habilitar-se e aderir aos seus termos, terá efeitos gerais e será aplicada a todos os casos idênticos e que tempestivamente sejam habilitados, mesmo quando suficiente apenas para solução parcial de determinados litígios.

§ 3º O sujeito passivo interessado deverá protocolizar seu pedido de adesão perante a Fazenda Nacional, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos pela CGTC.

Art. 44. O interessado deverá encaminhar proposta de adesão perante a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou da Secretaria da Receita Federal do Brasil do seu domicílio fiscal, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos em resolução da CGTC.

§ 1º O sujeito passivo transator poderá requerer ao juiz o sobrestamento, por no máximo, noventa dias, de processo judicial em curso.

§ 2º Atendidos os pressupostos, a forma e os prazos fixados na respectiva resolução administrativa de adesão da CGTC, a autoridade administrativa formalizará o termo de transação.

Art. 45. Firmado o termo de adesão, o crédito tributário somente considerar-se-á extinto com o pagamento do débito ajustado, aplicando-se o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 23 desta Lei.

#### **CAPÍTULO IV** **DAS CÂMARAS DE TRANSAÇÃO E CONCILIAÇÃO**

Art. 46. À Câmara-Geral de Transação e Conciliação - GTC, vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e presidida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador da Fazenda Nacional por ele indicado, compete:

I - decidir sobre a progressiva implantação das modalidades de transação;

II - editar, sob a forma de resoluções, regulamentos necessários à execução desta Lei, observados, nos casos especificados, o disposto em ato do Poder Executivo;

III - editar resoluções específicas relativas à definição dos requisitos, forma e parâmetros de propostas de transação;

IV - conhecer, por meio da respectiva unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de incidente de divergência entre termos de transação



expedidos pela Fazenda Nacional, o qual será apresentado no prazo de trinta dias à autoridade administrativa que houver proferido a decisão supostamente divergente, e, uma vez instruído, será remetido à CGTC no prazo de quinze dias, tramitando sem efeito suspensivo;

V - assessorar o Procurador-Geral da Fazenda Nacional em todas as atividades relativas ao cumprimento desta Lei.

§ 1º A CGTC decidirá sobre o incidente de divergência previsto no inciso IV no prazo de trinta dias e indicará à autoridade administrativa competente que promova os ajustes no termo de transação considerado inadequado, desde que expedido há menos de cento e vinte dias, de forma a ajustá-lo ao termo de transação definido como paradigma.

§ 2º Desde a admissão do processamento da proposta até a conclusão do procedimento de transação, com a assinatura do termo, todas as questões relativas a transação serão conhecidas e decididas pela CGTC ou pela autoridade administrativa designada para este fim.

Art. 47. São requisitos obrigatórios da decisão da CGTC que autoriza a celebração de transação:

I - forma escrita e a qualificação das partes transadoras;

II - relatório, que conterà o resumo do conflito ou litígio, demonstrativo detalhado do crédito tributário consolidado objeto da transação, o montante de renúncia do crédito tributário, se houver, descrição do procedimento adotado e das concessões ou ajustes propostos;

III - decisão com todos os seus fundamentos, de fato e de direito, as suas motivações e as condições para cumprimento do acordo, incluindo:

- a) as condições econômico-financeiras consideradas;
- b) os compromissos para a extinção da obrigação tributária;
- c) as responsabilidades das partes no eventual descumprimento dos termos acordados, inclusive dos sócios e administradores no caso de pessoa jurídica.

Parágrafo único. A motivação deverá ser clara e congruente com as circunstâncias objetivas do proponente, podendo consistir em declaração de concordância com anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão considerados como parte integrante do termo de transação.

Art. 48. Ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil poderá, nos termos de resolução da CGTC, instituir Câmaras de Transação e Conciliação - CTC, presididas por Procurador da Fazenda Nacional, para realizar todos os atos necessários à aplicação desta Lei.

§ 1º A CTC competente poderá delegar a Procurador da Fazenda Nacional ou a Auditor da Receita Federal do Brasil, integrante ou não de sua composição, os seguintes atos:

I - apreciar e deliberar quanto à admissibilidade de proposta de transação:

- a) nos casos relacionados no art. 7º; ou
- b) quando verificada a ausência de quaisquer informações ou documentos indicados no art. 18, se, notificado o sujeito passivo, a deficiência não for sanada no prazo de dez dias;

II - expedir notificações ao sujeito passivo ou efetuar requisições a órgãos ou entidades da administração pública, bem como a pessoas físicas ou jurídicas relacionadas ao procedimento de transação;

III - decretar a caducidade do procedimento de transação pelo advento do prazo a que se refere o art. 21;

IV - rejeitar motivadamente a proposta de transação;

V - celebrar termo de transação; e

VI - praticar outros atos autorizados pela CTC.

§ 2º As CTC deverão apresentar relatórios semestrais sobre o desempenho das suas atividades, consolidados na CGTC, com publicização por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Art. 49. A CGTC e a CTC serão compostas, paritariamente, por membros designados pelo Ministro de Estado da Fazenda entre servidores públicos membros da carreira funcional de Procurador da Fazenda Nacional e Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme os critérios a serem estabelecidos em ato do Poder Executivo.

§ 1º Os integrantes da CGTC e da CTC deverão possuir reputação ilibada, conhecimentos jurídicos, contábeis e econômicos, mais de dez anos de exercício funcional nas suas atuais carreiras e estar habilitados, a partir de cursos de formação específicos, nas práticas de mediação e transação.

§ 2º A permanência dos membros será limitada a quatro anos, podendo estender-se por mais quatro, uma única vez, desde que comprovada a participação em cursos de atualização e observada a avaliação dos resultados alcançados no exercício da função.

§ 3º Poderão participar das reuniões da CGTC, sem competência para deliberar e desde que atendam aos mesmos requisitos exigidos no § 1º:

I - dois representantes da Controladoria-Geral da União, sendo sua prévia convocação obrigatória; e

II - dois representantes dos contribuintes, escolhidos pelo Ministro de Estado da Fazenda, a partir de lista sêxtupla composta por conselheiros dos Conselhos de Contribuintes indicados por entidades de classe de categorias econômicas de nível nacional, mediante eleição direta, secreta e em turno único organizada na forma de ato da presidência do Conselho de Recursos Fiscais.

§ 4º Além dos impedimentos previstos no art. 14 da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, os membros da CGTC e das CTC deverão declarar impedimento ou suspeição sempre que:

I - houver atuado como autoridade lançadora, representante administrativo ou judicial da Fazenda Nacional no processo administrativo ou judicial no curso do qual haja sido proposto procedimento de transação ou, sob qualquer outra forma, praticado ato decisório;

II - tratar-se de matéria que, desde a época dos fatos até a conclusão do procedimento de transação, possa ter relação, direta ou indireta, com interesses de sujeito passivo, ou de seus controladores, administradores, gestores ou representantes legais no caso de pessoa jurídica, de quem seja cônjuge, companheiro ou parente, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau;

III - nos últimos dez anos, tenha sido empregado ou prestado serviços, a qualquer título, a sujeitos passivos ou a entidades envolvidos no procedimento de transação.

§ 5º O CGTC, bem como o CTC, é órgão colegiado com atribuição de deliberar sobre a autorização e disciplinamento para celebração de transação.

§ 6º O CGTC definirá em resolução normas complementares sobre cabimento, tempo e modo de celebração do termo de transação, tudo sendo aplicável, no que couber, às CTC.

§ 7º O regimento interno da CGTC, aprovado por portaria do Ministro de Estado da Fazenda, estabelecerá o seu funcionamento, o número de seus membros, a presidência atribuída a Procurador da Fazenda Nacional, bem como a formação e atuação de CTC, que reproduzirá os mesmos elementos e critérios da CGTC.

Art. 50. As sessões da CGTC e CTC serão públicas, salvo decisão em contrário de ambas as Câmaras, mediante requerimento do sujeito passivo transator, quando examinar matéria sigilosa ou dados profissionais ou empresariais restritos.

Parágrafo único. O regimento interno da CGTC regulamentará o disposto no **caput**.

Art. 51. É defeso aos integrantes da CGTC, da CTC e aos servidores públicos, no desempenho das funções de transatores:

I - receber, a qualquer título e sob qualquer pretexto, honorários, percentagens ou custas processuais;

II - representar interesses do sujeito passivo; ou

III - receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas ou de entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei.

Art. 52. Os membros da CGTC ou da CTC e o Procurador da Fazenda Nacional ou o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, durante o exercício de competência delegada, gozarão das prerrogativas de independência funcional e inamovibilidade, e deverão agir com imparcialidade, independência, diligência, sigilo funcional e observar a todos os fundamentos, princípios e critérios desta Lei.

Parágrafo único. Os servidores referidos no **caput**, inclusive os referidos no § 3º do art. 49, e aqueles servidores públicos que atuarem sob as ordens ou orientações da CGTC ou CTC serão responsabilizados criminal ou administrativamente apenas nos casos de dolo ou fraude, comprovado mediante processo administrativo disciplinar ou ação penal.

Art. 53. O Ministro de Estado da Fazenda, por solicitação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, poderá requisitar servidores públicos federais para atuarem provisoriamente em processo específico de transação, na qualidade de assessores técnicos da CGTC ou das CTC.

§ 1º O Ministro de Estado da Fazenda poderá solicitar a cessão, com ônus para a União, de servidor de Estado, do Distrito Federal ou de Município para atender à finalidade prevista no **caput**.

§ 2º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, atendendo a solicitação da CGTC, poderá contratar empresas ou profissionais com competência técnica reconhecida para prestar assessoramento pericial nos procedimentos de transação.

## CAPÍTULO V DAS SANÇÕES PENAIS

Art. 54. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, a partir do período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes tiver protocolizado a proposta de transação.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.



§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

## CAPÍTULO VI DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 55. A Lei nº 9.430, de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída:

I - a unidade central da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal, por autarquias federais, ainda que sob regime especial, fundações públicas federais ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;

.....” (NR)

“Art. 48-A. A consulta especial, para dirimir conflitos ou imprecisões quanto à interpretação da legislação tributária federal, aplicáveis às situações de interesse geral, poderá ser formulada à Secretaria Receita Federal do Brasil por:

I - representante da administração pública estadual, distrital ou municipal, inclusive suas autarquias, ainda que sob regime especial, e fundações;

II - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional;

III - outros proponentes, definidos em ato do Poder Executivo.

§ 1º A formulação da consulta deverá guardar pertinência temática direta com a atividade, setor, objeto social e competência institucional dos respectivos consulentes.

§ 2º A propositura realizada pelas entidades referidas no inciso III do **caput** dependerá de autorização dos associados, na forma estabelecida nos seus respectivos atos constitutivos.

§ 3º A solução de consulta especial será vinculante a todos os associados da entidade referida no inciso III, uma vez confirmada a adesão da entidade consulente, ou, a critério da administração e nos prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a todos que vierem a aderir expressamente.

§ 4º A competência para solucionar a consulta especial será do órgão central da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ouvida a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 5º A solução de consulta especial será publicada no Diário Oficial da União e em sítio na rede mundial de computadores e prevalecerá sobre eventual solução de consulta específica.

§ 6º As consultas de caráter individual formalizadas nos termos do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, quando tratarem de assuntos de interesse geral, serão convertidas em consultas especiais.

§ 7º A consulta especial não suspende o prazo e a forma de recolhimento do tributo antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.” (NR)

“Art. 50-A. O Poder Executivo regulamentará a forma, os prazos, os procedimentos e os efeitos das consultas e de sua adesão, bem como os requisitos necessários para a implementação do disposto nesta Seção.” (NR)

Art. 56. O Decreto nº 70.235, de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 46. ....

Parágrafo único. Também poderão formular consulta:

I - os órgãos e entidades da administração pública; e

II - as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais.” (NR)

“Art. 47. ....

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no **caput**, a consulta poderá ser formulada por meio da Internet, na forma disciplinada em ato da administração tributária.” (NR)

“Art. 49-A. No caso de a consulta a que se refere o art. 48-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ser eficaz, o crédito tributário relativo à matéria consultada poderá ser pago ou parcelado até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão:

I - sem incidência de multa de mora em relação aos tributos com vencimentos ocorridos no período referido no art. 48;

II - com a incidência de juros e multa de mora quanto aos tributos com vencimentos ocorridos anteriormente à formulação da consulta.

§ 1º O parcelamento de que trata o **caput** poderá ser solicitado independentemente de o sujeito passivo já possuir outros parcelamentos para com a Fazenda Nacional.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos associados ou filiados de entidade representativa de categoria econômica ou profissional identificados na consulta.” (NR)

“Art.53. ....

Parágrafo único. Na hipótese do parágrafo único do art. 47, a administração tributária poderá atribuir o preparo e o exame de admissibilidade do recurso à unidade da administração tributária diversa da prevista no **caput**.” (NR)

Art. 57. A Lei nº 10.522, de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 10. ....

§ 1º Ao parcelamento referido no art. 49-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplicam-se, no que couber, as regras fixadas nesta Lei.” (NR)

Art. 58. O inciso VI do art. 965 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, passa a vigorar com a seguinte redação:

“VI - o crédito pelos tributos devidos à Fazenda Pública;” (NR)

## CAPÍTULO VII DAS DISPOSIÇÕES FINAIS



Art. 59. Toda e qualquer transação em matéria tributária somente poderá ser efetivada por meio das modalidades prevista nesta Lei.

Art. 60. O disposto nesta Lei aplica-se, no que couber, aos créditos não-tributários inscritos em dívida ativa da União.

Parágrafo único. Após a admissão do processamento da proposta de transação, na forma dos §§ 2º e 3º do art. 19, o órgão ou a entidade originalmente responsável pela constituição ou pela administração do crédito, quando não pertencente à estrutura do Ministério da Fazenda, será consultado pela CGTC ou pela CTC competente, conforme o caso, para que, no prazo de trinta dias, manifeste a sua objeção à sequência do procedimento ou a aspectos específicos da proposta formulada pelo sujeito passivo.

Art. 61. Esta Lei não se aplica ao regime previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 62. Esta Lei entrará em vigor um ano após a data de sua publicação.

Art. 63. Revoga-se o art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Brasília,

EM Interministerial nº 00204/2008 - MF

Brasília, 10 de dezembro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Submetemos à elevada apreciação de Vossa Excelência a minuta do Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, resultado das discussões com vários setores da sociedade, da administração tributária e do Poder Judiciário.
2. O anteprojeto vem no bojo de um conjunto de medidas destinadas à modernização da Administração Fiscal, para tornar a sua atuação mais transparente, célere, desburocratizada e eficiente. As outras medidas que caminham no mesmo sentido consistem na edição de outras duas leis ordinárias (uma referente aos mecanismos de cobrança dos créditos inscritos na dívida ativa da União e a outra, à execução fiscal administrativa) e uma lei complementar (alteração do Código Tributário Nacional), essa última indissociável do presente anteprojeto, visto que alguns de seus efeitos dependem das alterações naquela lei propostas (como os que tratam da interrupção da prescrição, das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da prova da regularidade fiscal).
3. O escopo do anteprojeto é o de constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária. O presente Anteprojeto de Lei parte dos permissivos já existentes nos artigos 156, incisos III e IV, 171 e 172 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5172, de 1966, entre nós vigorando com força de Lei Complementar). Assim é que a transação em matéria tributária está prevista no CTN, mas até a presente data não foi regulamentada.
4. Hoje se estima, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que a fase administrativa do processo tributário tenha, em média, uma duração de 04 anos para ser concluída e a fase judicial, 12 anos. Esse fato, somado à ineficácia da execução fiscal dos créditos tributários, explica, em boa medida, o fato de que menos de 1% do estoque da dívida ativa da União de R\$ 400 bilhões de reais ingressa nos cofres públicos a cada ano por essa via, sendo que o percentual do ingresso não ultrapassa a dois vírgula cinco por cento do estoque (R\$ 9,6 bilhões de reais de arrecadação em 2006), mesmo com as medidas de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais. O estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais. Esse número representa 1,5 vezes a arrecadação da União de 2006 e, apenas no âmbito da arrecadação federal, cerca de metade do PIB do país.
5. Vale notar, ainda, que a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. As sociedades empresariais que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.
6. A concretização das medidas previstas no Anteprojeto em comento aumentará a eficácia do sistema arrecadatário nacional. Com efeito, os conflitos tributários serão resolvidos em menor prazo, no máximo em um ano, o que tornará, para o contribuinte, mais vantajosa a transação do que a aposta em longas discussões judiciais.
7. Assim sendo, a transação traduzir-se-á em uma maior participação do contribuinte na administração tributária, o que implica uma significativa mudança de paradigmas na relação Estado / contribuinte. Para a Fazenda Nacional, a vantagem será a realização imediata de créditos tributários, sem os altos custos do processo judicial, o que, sem dúvida, vem ao encontro do interesse público. Ademais, a

adoção desses meios alternativos, a médio prazo, desafogará as instâncias administrativas de julgamento e o Poder Judiciário.

8. Também é certo que a transação tributária importará em maior segurança jurídica para o contribuinte, bem como no aperfeiçoamento e uniformização da interpretação das normas tributárias no âmbito da Administração Fiscal. De fato, o Anteprojeto prevê o julgamento por um órgão técnico especializado, único apto a lidar com a grande complexidade da legislação tributária pátria, garantindo, assim, a resolução eficiente, segura e justa dos litígios tributários. Além disso, terá efeitos significativos para aliviar o Poder Judiciário e as instâncias administrativas de julgamento, diminuir a litigiosidade na aplicação da legislação tributária, permitir a maior eficiência na arrecadação dos tributos e o aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, com a eliminação dos desperdícios públicos decorrentes da sistemática em vigor.

9. Importante ressaltar que em vários países, como a Alemanha, França, Reino Unido, Itália, Estados Unidos e México adotam o instituto, que tem-se mostrado de grande valia para a efetiva recuperação dos créditos e para a própria realização da justiça fiscal. Na atual conjuntura, a falta de sua regulamentação tem sido sentida pelos operadores do direito tributário no Brasil.

10. O anteprojeto prevê quatro modalidades de transação - a transação em processo judicial; a transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; a transação por recuperação tributária e a transação administrativa por adesão, além de prever que o termo de transação poderá ser condicionado à exigência de assinatura de termo de ajustamento de conduta, prévio, suplementar ou incluso no próprio termo de transação, que especificará as condições para o cumprimento das obrigações e demais deveres tributários assumidos, inclusive prazos ou procedimentos a serem observados.

11. Caberá à Câmara-Geral de Transação e Conciliação - CGTC, vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e composta paritariamente por procuradores da Fazenda Nacional e por auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil, disciplinar, analisar e deliberar sobre os pedidos de transação.

12. O anteprojeto estabelece os seguintes requisitos gerais para a transação:

a) ocorrerá somente nos casos previamente disciplinados e autorizados pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional - CGTC (art. 4º);

b) nos casos de valores superiores a um milhão dependerá da prévia autorização do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e superiores a dez milhões, do Ministro da Fazenda (§3º do art. 4º);

c) para valores inferiores ao limite mínimo de execução fiscal, a PGFN, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação (§4º do art. 4º);

d) a transação não aproveitará nem prejudicará senão aos que nela intervirem (art. 5º);

e) a transação somente poderá dispor sobre multas, juros de mora, encargos de sucumbência e de natureza pecuniária nos seguintes limites (art. 6º):

1. Até cem por cento no casos de exigências de multas do descumprimento de obrigações acessórias;

2. Até cinquenta por cento das sanções pecuniárias;

3. Até sessenta por cento dos juros de moras; e

4. Até cem por cento dos demais encargos pecuniários como a sucumbência.

f) a transação não poderá resultar na negociação do montante dos tributos devidos, nem dispor sobre matéria de inconstitucionalidade (art. 7º);

g) a transação poderá ser subordinada à assinatura de termos de ajustamento de conduta e à substituição e à solidariedade do administrador inidôneo (art. 8º);

h) o sujeito passivo facultará à Fazenda Nacional o acesso e a fiscalização dos documentos necessários ao procedimento de transação (art. 10);

i) a celebração da transação implicará renúncia, pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso administrativo ou judicial (art. 11);

j) o termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente quanto à sua nulidade (art. 12);

k) a transação não se anulará por erro de direito (§5º do art. 12);

l) o termo de transação poderá ser revisto pela Fazenda Pública, com efeitos ex nunc, quando fundando em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF ou aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal Federal (§6º do art. 12);

m) o descumprimento das obrigações firmadas na transação (art. 13), autoriza a interrupção da prescrição, a revogação dos compromissos presentes e futuros após manifestação do sujeito passivo no prazo de 15 dias, a execução da dívida integral constante do termo de transação e a cobrança integral do crédito tributário devido na origem, atualizado e acrescido de juros de mora, descontando-se o valor arrecadado no período;

n) o sujeito passivo poderá propor ou submeter-se a termo de ajustamento de conduta perante a Fazenda Nacional, conforme plano de regularidade tributária, que deverá ser cumprido integralmente, caso admitido, sob pena de revogação do termo da transação.

13. O anteprojeto, ainda, introduz a consulta especial, para dirimir conflitos ou imprecisões quanto a interpretação da legislação tributária, aplicáveis às situações de interesse geral.

14. Estas são, Excelentíssimo Senhor Presidente da República, as razões que fundamentam a proposta que ora submetemos à elevada consideração de Vossa Excelência.

Respeitosamente,

*Assinado eletronicamente por: Guido Mantega, Jose Antonio Dias Toffoli*



## ANEXO D – Projeto de Lei Complementar nº 469/2009

### PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR

Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

#### O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 122-A. Aos representantes de pessoas físicas e aos diretores, gerentes ou representantes, ainda que de fato, de pessoas jurídicas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, atuar diligentemente para o cumprimento das obrigações tributárias das entidades que representam.

Parágrafo único. Constitui dever de diligência dos gestores referidos no **caput** zelar pela manutenção do patrimônio do sujeito passivo e fazer todo o necessário para o cumprimento das obrigações tributárias, inclusive, privilegiar o pagamento de tributos em detrimento de outras despesas ou débitos, observado o disposto no art. 186.” (NR)

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal, pelo contribuinte, respondem subsidiariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

#### VIII - o administrador ou o gestor que:

a) deixar de provar que empregou, no exercício de sua atividade, o cuidado e a diligência que se costuma dispensar à administração de negócios, cumprindo com o dever de diligência que a lei lhe incumbe;

b) alienar, onerar ou dar em garantia quaisquer dos bens ou direitos administrados sem que sejam garantidos os créditos da Fazenda Pública constituídos, observado ainda o disposto no art. 185;

c) houver praticado ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; ou

d) houver distribuído lucros, dividendos, bonificações, juros sobre o capital próprio, ou afins a seus sócios, dirigentes, acionistas, ou assemelhados a partir do dia do vencimento do tributo, quando os bens do sujeito passivo não forem suficientes para garantir o crédito tributário em cobrança;

IX - o administrador judicial e o liquidante, pelos tributos devidos pela massa falida ou pela massa liquidanda na medida em que seus atos derem causa ao injustificado descumprimento de obrigações tributárias.

§ 1º O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

§ 2º Para os fins do disposto na alínea “c” do inciso VIII, constituem infração à lei os casos em que a pessoa jurídica não se localizar no domicílio fiscal indicado à administração tributária.

§ 3º O sujeito passivo, ou o responsável legal, que, notificado, não efetuar o pagamento do débito, acrescido dos encargos incidentes, não solicitar o parcelamento do débito por uma das formas previstas em lei, ou não prestar garantia integral do débito em cobrança, por meio de depósito administrativo, fiança bancária ou seguro-garantia deverá relacionar quais são e onde se encontram todos os bens que possui, inclusive aqueles alienados entre a data da inscrição em Dívida Ativa e a data da entrega da relação, apontando, fundamentadamente, aqueles que considera impenhoráveis.

§ 4º Os titulares ou sócios de pessoas jurídicas também são subsidiariamente responsáveis pelos tributos que não tenham sido pagos, pela multa de mora ou de ofício e por juros de mora, conforme o caso, na medida em que derem causa ao inadimplemento, inclusive quando da paralisação das atividades ou dissolução irregulares.

§ 5º Responde subsidiariamente pelo crédito tributário quem dolosamente omitir, retardar ou prestar falsamente informações requisitadas pela Fazenda Pública.” (NR)

“Art. 151. ....  
.....

VII - a garantia administrativa, nos termos da lei;

VIII - a decisão da autoridade administrativa legalmente incumbida da cobrança da Dívida Ativa que suspender o seu curso, no âmbito administrativo ou judicial , nos termos da lei;

IX - a admissão de proposta para habilitação em procedimento de transação, nos termos da lei.

§ 1º O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

§ 2º O oferecimento de garantias administrativas na forma do inciso VII do **caput** não inibirá a executoriedade do crédito nos casos previstos em lei.” (NR)

“Art. 156. ....  
.....

III - o cumprimento do termo de transação;  
.....

XII - o laudo arbitral, na forma da lei.  
.....” (NR)

“Art. 163. Não tendo o devedor indicado em qual débito vencido quer imputar o pagamento e existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:  
.....

II - primeiramente, às contribuições sociais, depois contribuições de melhoria, em seguida às taxas e por fim aos impostos;  
.....

Parágrafo único. Sendo o débito composto de principal e acréscimos legais, o pagamento imputar-se-á proporcionalmente.” (NR)

“Art. 171. A lei, geral ou específica, pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que importe em composição de conflito ou de litígio, visando a extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso, podendo prever hipóteses de delegação.” (NR)

“Art. 171-A. A lei poderá adotar a arbitragem para a solução de conflito ou litígio, cujo laudo arbitral será vinculante.” (NR)

“Art. 174. ....

Parágrafo único. ....

I - pela notificação do devedor da inscrição do débito em dívida ativa; pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, se houver; pelo despacho do juiz que ordenar a intimação da Fazenda Pública para impugnar os embargos à execução fiscal, acaso propostos antes do ajuizamento da execução fiscal;

V - pela admissão em procedimento de transação ou arbitragem, ou pelo descumprimento das obrigações constantes do termo de transação ou do laudo arbitral.” (NR)

“Art. 198. ....

§ 1º ....

III - compartilhamento de informações com os órgãos encarregados da cobrança da dívida ativa.  
.....” (NR)

“Art. 201. ....

§ 1º A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

§ 2º À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de natureza não-tributária, aplica-se o disposto nos arts. 121 a 135 e 184 a 192.” (NR)

“Art. 202. O Termo de Inscrição de Dívida Ativa, autenticado pela autoridade competente, deverá conter:

I - o nome e o número de inscrição perante o CPF e o CNPJ, se houver, do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário de cada uma das parcelas componentes da dívida principal, individualizando-se as que sejam destinadas a terceiras entidades, o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora, atualização monetária e demais encargos previstos em lei ou em contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, o correspondente fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição no registro de Dívida Ativa;

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida;

VII - a data da entrega da declaração do contribuinte quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação ou da notificação do lançamento quando este se der de ofício, bem como a data de vencimento das respectivas prestações.

§ 1º A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

§ 2º O Termo de Inscrição de Dívida Ativa poderá, a qualquer tempo, ser aditado para a inclusão de co-responsáveis.

§ 3º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por cento e oitenta dias.” (NR)

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor um ano após a sua publicação.

Brasília,



EM Nº 187/2008 - MF

Brasília, 10 de novembro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Submeto à elevada apreciação de Vossa Excelência a minuta de Anteprojeto de Lei Complementar que altera e acrescenta dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, elaborada por Procuradores da Fazenda Nacional e acadêmicos da área jurídica como resultado de vários meses de trabalho e discussões com vários setores da sociedade, da administração tributária e do Poder Judiciário.
2. As alterações ora propostas são indispensáveis à modernização da Administração Fiscal de forma a tornar a sua atuação mais transparente, célere e eficiente. Fazem parte de um conjunto mais amplo de modificações consistente na edição de duas leis ordinárias: uma referente à transação tributária e a outra, à execução fiscal administrativa.
3. As medidas sugeridas se inspiraram em importantes reformas ocorridas nas legislações alienígenas, necessárias para se fazer frente às novas formas de fraude e sonegação fiscal típicas de um mundo globalizado, em que vultosos recursos podem, em minutos, ser postos fora do alcance do Fisco.
4. A primeira, Lei Geral de Transação, tem o intuito precípuo de reduzir o nível de litigiosidade na aplicação da legislação tributária e permitir uma maior eficiência no processo de arrecadação dos tributos.
5. A segunda, Lei de Execução Fiscal, atualizará a atual Lei nº 6.830/80, já ultrapassada em face das constantes alterações do CPC, em especial da execução dos títulos executivos extrajudiciais, e da maior mobilidade de ativos decorrente do processo de globalização, possibilitando a constrição preparatória provisória de bens e direitos do devedor pela Fazenda Pública, sem prejuízo das garantias de defesa do executado.
6. O Anteprojeto, em obediência ao artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, modificará o CTN no tocante à interrupção da prescrição e à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ademais, aperfeiçoará a redação do artigo 171 a fim de possibilitar a adoção de um modelo mais amplo de transação tributária, inclusive com a atuação preventiva da Administração.
7. Ademais, a modernização do referido Código não poderia prescindir de alterações quanto à responsabilidade tributária. Nesse ponto, as propostas foram baseadas na Lei Geral Tributária Portuguesa, em especial, seu artigo 24, e na *Ley General Tributaria* Espanhola, sobretudo, seu artigo 43, que instituem o dever de boa prática tributária e a consequente responsabilização subsidiária decorrente de seu descumprimento, observada a ampla defesa e o contraditório.
8. Acrescente-se, enfim, que a necessidade de melhor comunicação entre os órgãos da Administração Pública. Assim é que se sugere seja acrescentado ao §1º do artigo 198 do CTN

o inciso III, viabilizando o acesso do Ministério Público e dos demais órgãos responsáveis pela cobrança da dívida ativa às informações até então protegidas pelo sigilo fiscal.

9. Estas são, Excelentíssimo Senhor Presidente da República, as razões que fundamentam a proposta que ora submeto à elevada consideração de Vossa Excelência.

Respeitosamente,

*Assinado eletronicamente por: Guido Mantega*