SINPROFAZ 20 ANOS Desde 1990 Independência e Luta

Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional

- Edição Especial -

Estudos sobre o Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa

Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional - Edição Especial - Estudo sobre o Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa

Ano 12 - Nº 9 - 2010

SINPROFAZ 20 ANOS Desde 1990 Independência e Luta

Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional

SCN, Ed. Venâncio 3000, Bl. A, Sl. 908 - Brasília-DF - 70716-900 - Tel.: (61) 3964 1218

SINDICATO FORTE, CARREIRA FORTE.
Investir na Carreira de Procurador da Fazenda Nacional, ampliar a Arrecadação e diminuir a CargaTributária.

www.sinprofaz.org.br

ISSN 1980-8828

SINPROFAZ 30 ANOS
Independência e Luta

Diretoria – Biênio 2009-2011

Presidente
Anderson Bitencourt Silva - PFN - RJ

Vice-Presidente
Deysi Cristina D'rolt - PFN - RS

Diretor Secretário
Alan Titonelli Nunes - PFN - ES

Diretor Administrativo
João Carlos Souto - PFN-DF

Diretor Jurídico
Filemon Rose de Oliveira - PFN - SP

Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos
Heráclio Mendes de Camargo Neto - PFN - SP

Diretor de Relações Intersindicais
Roberto Rodrigues de Oliveira - PFN - GO

Diretor Cultural e de Eventos
João Soares da Costa Neto - PFN - PB

Diretora de Ass. Relativos aos Aposentados e Serviços
Maria Lúcia Sá Motta Américo dos Reis - PFN - RJ

Diretor de Comunicação Social
José Valter Toledo - PFN - SC

Diretor de Assuntos Parlamentares
Jorge Rodrigo Araújo Messias - PFN - DF

Suplentes
Bradson Camello - PFN - SP
José Carlos Loch - PFN - RS
Paula Campos Fiúza - PFN - CE

Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional
Estudos Sobre o Novo Modelo de Cobrança da Dívida Ativa

Ano 12 - nº 09 - 2010

ISSN: 1980-8828

Coordenação Editorial
Heráclio Mendes de Camargo Neto
João Carlos Souto
José Roberto Couto

Coordenação-Geral
João Carlos Souto

Impressão: Color Press Editora

Caro leitor,

O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, mui honrosamente, traz, nesta edição especial da Revista do SINPROFAZ, algumas reflexões com o fito de enriquecer os debates que devem permear, impreterivelmente, a tramitação no Parlamento das proposições legislativas que visam à mudança do modelo de cobrança, administrativa e judicial, dos créditos tributários inscritos na dívida ativa dos entes da Federação.

Com efeito, o projeto de lei no. 5.080/09, que cuida da chamada 'Execução Fiscal Administrativa', prevê mudanças significativas em relação ao regramento jurídico vigente, sob o argumento de imprimir maior eficiência e celeridade aos mecanismos de cobrança dos créditos fiscais, cuidando sempre de observar a segurança jurídica do contribuinte. O exercício cotidiano das atribuições inerentes ao cargo de Procurador da Fazenda Nacional por certo habilita os componentes desta estratégica carreira jurídica de Estado a trazer sua contribuição para o amadurecimento do tema.

As discussões travadas acerca do instituto jurídico da 'Execução Fiscal' entre os operadores do direito – e, também no âmbito do Congresso Nacional – podem, e devem, ser aprofundadas, ante à manifesta relevância da questão. Os artigos jurídicos compilados nesta obra têm por escopo lançar luzes sobre aspectos fundamentais das alterações propostas no referido projeto de lei, que, a nosso ver, podem, sim, resultar no aprimoramento dos procedimentos de cobrança da Dívida Ativa da União, embora, até a presente data, é forçoso reconhecer que o projeto de lei em nada contribui para aprimorar a conhecida deficiência estrutural da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A temática da 'transação tributária', outrossim, é abordada, a partir da análise do projeto de lei no. 5.082/09, que contempla em seu bojo uma nova interpretação do postulado da indisponibilidade do crédito público.

É essencial, contudo, ressaltar que constituirá grave equívoco dissociar os necessários debates sobre as inovações jurídicas trazidas pelos projetos de lei em tela de uma adequada estruturação dos órgãos componentes da administração tributária, em todas as esferas. Mormente daqueles responsáveis pela cobrança judicial dos créditos tributários, como é o caso da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Tal providência, a despeito da obviedade, apresenta-se como fundamental para que o Estado brasileiro, verdadeiramente, dê um passo efetivo na direção da concretização dos ideais de Justiça Fiscal no seio da sociedade.

Anderson Bitencourt Silva
Presidente do SINPROFAZ

A Carreira de Procurador da Fazenda Nacional tem colaborado com a sociedade brasileira para além de suas atribuições institucionais da defesa da União em matéria tributária e fiscal.

Esta Revista que ora publicamos bem confirma o que restou consignado no parágrafo anterior. Os Procuradores que assinam esta obra coletiva aceitaram o desafio proposto pela direção do SINPROFAZ no sentido de produzirem textos que de algum modo pudessem contribuir com o legislador ordinário, que nos dias que correm se ocupa da análise de dois projetos de lei que são de interesse de toda a sociedade e que dizem respeito diretamente às atribuições institucionais da Carreira.

Em meados de 2009, ainda no primeiro semestre, surgiu a idéia de convidar os membros da Carreira para elaborar artigos sobre as alterações legislativas propostas pelo governo que versavam sobre execução administrativa da Dívida da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e transação tributária. Inicialmente, como alternativa de veiculação desses artigos, pensamos em publicar um volume especial da Revista Justiça Fiscal, cujo primeiro número surgiu em março de 2009, na nossa Presidência, com a proposta - de resto cumprida - de ser uma revista que, embora voltada para as carreiras jurídicas, igualmente acolhesse artigos, entrevistas, reportagens sobre temas dos mais variados, estabelecendo um perfil amplo e plural do veículo que, entre outras finalidades, servisse como referência da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional e do Dia e Semana Nacional da Justiça Fiscal, que criamos em março de 2009.

Essa alternativa restou descartada porquanto a Revista Justiça Fiscal, conforme assinalado no parágrafo pretérito, acolhe perfil distinto de uma obra composta exclusivamente de artigos doutrinários, como a que ora apresentamos.

Como o SINPROFAZ edita, desde meados da década de 90, uma Revista de doutrina majoritariamente tributária, nada mais natural que os textos sobre as proposições legislativas em trâmite no Congresso Nacional, e que reclamavam a análise de integrantes da Carreira que desde longa data produz parte significativa da doutrina tributária nacional, fossem compilados numa edição especial.

É com muita honra que o SINPROFAZ traz a lume essa edição especial da Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional.

Brasília, maio de 2010

João Carlos Souto
Diretor de Redação da Revista Justiça Fiscal

SUMÁRIO

André Emmanuel Batista Barreto Campello
A aplicação do processo civil e a execução fiscal: o triunfo do *parnasianismo* 11

Daniel Giotti de Paula
Novo modelo de cobrança do crédito tributário, constrição preparatória e o dever fundamental de pagar tributos 19

Denise Maciel de Albuquerque Cabral
Penhora administrativa e o devido processo legal 29

Joaquim José de Barros Dias Filho
A Implementação de Mudanças através da Legitimação do Discurso em Cotejo com a Ausência de Transformações Estruturais na Seara Tributária 39

Joédi Guimarães
A Nova Lei de Execução Fiscal e a Efetividade na Cobrança do Crédito Público 51

José Roberto Marques Couto
Os construtores de túneis e a hipermetropia 59

Marco Antonio Sarmento Gadelha
Implementação da Execução Fiscal Administrativa e Reestruturação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional: Duas Realidades Indissociáveis 69

Marcus Abraham
Direitos Fundamentais do Contribuinte e da Fazenda Pública: *uma simetria necessária no Novo Modelo de Cobrança Tributária*" .. 79

Mario Augusto Carboni
Prognose sobre a Exceção de Pré-Executividade da Dívida Ativa da Fazenda Pública no Âmbito Administrativo 87

Ricardo Oliveira Pessoa de Souza e Luiz Fernando Serra Moura Correia
A terceirização da cobrança da Dívida Ativa 103

A APLICAÇÃO DO PROCESSO CIVIL E A EXECUÇÃO FISCAL: O TRIUNFO DO *PARNASIANISMO*

André Emmanuel Batista Barreto Campello
Procurador da Fazenda Nacional, Professor de Direito Tributário da Faculdade São Luís e ex-professor substituto de Direito da UFMA.

1. Introdução

O Congresso Nacional reproduz, das mais diversas formas, pleitos da sociedade brasileira. Quando constrói um consenso sobre estes pleitos, o parlamento brasileiro cristaliza-os em normas jurídicas, contidas na lei.

Na realidade brasileira atual, por meio dos atos legislativos, a sociedade brasileira passa uma mensagem inequívoca: não se tolera um Judiciário que não consiga oferecer, com eficácia, a prestação jurisdicional (exemplo, art. 5°, LXXVIII, da Constituição federal).

Esta mensagem, diga-se de passagem, não é transmitida apenas por meio de discursos de parlamentares brasileiros, neste ponto deve-se fazer justiça ao legislador: passa-se da palavra, para a ação.

Há muito, o Congresso Nacional debate e aprova inúmeros instrumentos normativos que concedem aos órgãos do Judiciário, poderes para oferecer uma eficaz prestação jurisdicional.

Neste pequeno texto, pretende-se tratar dos instrumentos e poderes concedidos aos órgãos jurisdicionais para eficazmente satisfazer o crédito público cobrado em execução fiscal e indagar o porquê de o Estado-Juiz não os utilizar plenamente.

2. O direito processual parnasiano e a cultura da forma

Nosso Código de Processo Civil de 1973, sem dúvidas, é, sob a luz da técnica jurídica, um marco para o ordenamento jurídico brasileiro, entretanto, a impressão que se evidenciou foi que este diploma legislativo, pela sua própria constituição, fomentou nos juristas brasileiros a noção de que podia existir uma "processualística" absolutamente autônoma em face do direito material.

Talvez estas conclusões advieram da teoria da *condição da ação* e a sua relação de distanciamento (de abstração) para com o bem da vida disputado. O direito processual civil brasileiro ganhou vida própria, uma existência absolutamente autônoma, em face do direito material.

O problema deste fenômeno foi que, no âmbito do processo civil, vive-se uma ***experiência parnasiana***[2] em que a idolatria da forma relegou o problema da eficácia da prestação jurisdicional a um segundo plano, tendo em vista que o essencial era o debate sobre como a lógica processual deveria se organizar, a fim de permitir a construção de um sistema processual impecável.

A preocupação com a forma pôs de lado a perspectiva de que o processo deveria ser apenas um instrumento para concretizar outros direitos, a ponto que direitos materiais inequívocos poderiam ser sacrificados por falhas procedimentais.

A sociedade sentiu isto nas relações jurídicas cotidianas: surgiu a crença na ineficácia e na morosidade de um Estado-Juiz que, por causa de um infinito, burocrático e incompreensível (aos olhos de leigos e de não-leigos), labirinto processual, as demandas se eternizavam em um sem número de instâncias, agonizando-se lentamente, sem encontrar um fim.

[2] *Parnasianismo*: "[...] escola poética marcada pela objetividade e perfeição formal ", verbete do Minidicionário Houaiss da língua portuguesa. Rio de Janeiro. Objetiva, 2003, p. 390.

Surgiu o discurso do "procure os seus direitos", ou seja: para que cumprir espontaneamente os seus deveres se vale à pena litigar perante o Judiciário?

Evidente que a sociedade brasileira não poderia tolerar esta situação e o Parlamento brasileiro reagiu e concedeu, aos órgãos do Judiciário, poderes que, sem dúvida, na execução fiscal, poderiam solucionar tais demandas.

3. A execução fiscal e a aplicação da inércia do Judiciário e da menor onerosidade

Na execução fiscal se cobra um crédito público, isto é um crédito do Povo. A sociedade tem interesse na satisfação do crédito porque é por meio dele que as políticas públicas poderão ser financiadas e, portanto, implementadas.

Diante deste manifesta importância, concedeu-se ao Estado-Juiz poderes para, de ofício, tornar indisponíveis bens do devedor (art. 185-A, do CTN), bem como para penhorar dinheiro existente em aplicações financeiras (art. 655-A, do CPC), sem falar da clássica possibilidade de se arrestar bens do executado (art. 816, I, do CPC).

Entretanto, apesar de tudo isto, a prestação jurisdicional, nas execuções fiscais, continua sendo ineficaz, de modo que a satisfação dos créditos cobrados é ínfima.

Sem dúvidas, contribui para isto o superdimensionamento de dois princípios: inércia do Judiciário (art. 2°, do CPC) e menor onerosidade na execução (art. 620, do CPC).

A principiologia da inércia, contida no art. 2°, do CPC, criou uma cultura da neutralidade, a ponto de que o Judiciário viesse a aplicar as normas processuais sem levar em conta direito material que estava subjacente, sem considerar a disputa social objeto do conflito representado na relação processual.

Ora, em uma execução fiscal, a sociedade exige do devedor que este pague a um crédito público inscrito em dívida ativa, constituído após lançamento, em que houve um regular procedimento administrativo sob o contraditório. Trata-se de uma demanda promovida, em última análise, pelo Povo, sob a égide da lei!

Deveria o magistrado ficar insensível ao direito material que está sendo exigido?

Os resquícios da exigência de um juiz eqüidistante (o que muitos interpretam como *ultradistante*) das partes, fez com que a lógica processual ***cegasse*** o Estado-Juiz que passou a se concentrar, sobretudo e apenas, na correta aplicação das normas processuais, para maior glória do processo civil.

Outro aspecto que cerceou utilização dos poderes fornecidos pelas leis ao Judiciário, para a solução dos conflitos, adveio do superdimensionamento do princípio da menor onerosidade (art. 620, do CPC), de modo a transformá-lo em uma ***não-onerosidade***.

Ressalte-se que toda execução (fiscal, ou não fiscal), necessariamente, tem de ser onerosa, já que o patrimônio do devedor deverá se submeter à pretensão do credor (art. 591, do CPC).

A lógica deveria ser simples: se o devedor está devendo, mas não paga, deve ter parte da sua riqueza constrita, por ato do Estado-Juiz, a fim de que o credor tenha o seu crédito satisfeito.

O que se vê é uma aplicação ultra-restritiva das normas, com a criação de requisitos (não previstos em lei), pelos quais o Estado-Juiz se limita, de modo a impedir, por exemplo, a aplicação plena do art. 185-A do CTN (REsp 796.485/PR, DJ 13.03.2006, p.305) ou da possibilidade de simples quebra do sigilo fiscal (AgRg no Resp 1041181/SP, DJe 05.06.2008) para fins de pesquisa de bens do devedor, com o respeito ao sigilo fiscal.

Outro dado relevante trata-se da destruição da penhora, pelo STF, nos RE nº 349703 e nº 466343, que concluiu pela impossibilidade de prisão civil do infiel depositário de bem penhorado, já que esta sanção deve ser aplicada apenas em face de inadimplemento inescusável (e voluntário) de obrigação alimentícia, manifesta mutação constitucional.

Não há mais limites para que o devedor de má-fé (fiel depositário dos seus próprios bens penhorados, art. 666 do CPC) aliene todo o seu patrimônio.

Alguns dirão, então, que, como alternativa, seria possível a declaração de prática de ato atentatório à dignidade da justiça (art. 593 e art. 600, I, do CPC), com aplicação, no máximo, de multa de 20% (art. 601, do CPC).

Ora, se o devedor não se intimidou com a cobrança da dívida principal, expondo-se à execução fiscal, por que se atormentaria com a aplicação de uma pequena sanção pecuniária? De fato, não existe mais nenhuma preocupação para o depositário infiel. A penhora, como meio de garantia do juízo, descansa em paz.

4. Conclusão

Talvez a inspiração para solução dos problemas mencionados possa ser encontrada no processo do trabalho, ao se atribuir ao Estado-Juiz o dever de conduzir a relação processual, como previsto nos arts. 765; 876, parágrafo único; e 878, da CLT.

Note-se que, no Processo do Trabalho, o juiz preside o processo, com ampla liberdade, e é ele que é o responsável pelo impulso processual, tendo por meta, na execução, a concreta satisfação do direito material.

Em outras palavras o Estado-Juiz age, tendo interesse na solução da lide, com a satisfação do crédito. O Estado-Juiz deve atuar de modo a que o direito material, representado pelo título executivo, seja efetivamente concretizado!

Em verdade, tecendo uma reflexão, o Estado-Juiz, em qualquer caso, teria interesse na solução de todas as lides já que, como monopoliza a jurisdição, se interessaria que estas demandas recebessem a devida prestação jurisdicional (art. 126, do CPC), para que possa haver **paz social**.

Se a preocupação com a eficácia não existir, o risco que se corre é que a sociedade passe a ver que o Judiciário (e o próprio Estado) como algo absolutamente inoperante, logo, as demandas sociais (que não desaparecessem no ar, apenas porque não são julgadas pelo Estado-Juiz...) passariam a ser solucionadas pelos próprios indivíduos (exemplo, reintegração de posse, diante de invasão promovida por movimentos sociais): admitir esta possibilidade seria uma subversão da própria lógica do Estado moderno.

Uma outra solução, ao menos para a cobrança de créditos fiscais, seria permitir que a execução fiscal se apresentasse como instrumento subsidiário para a satisfação do crédito público inadimplido, possibilitando meios eficazes de transação (art. 171, do CTN), de formas acessíveis de pagamento do débito fiscal (como, por exemplo, dação de bens móveis) e de outras modalidades de renegociação do débito fiscal (conciliação judicial, por exemplo).

O leitor deste ensaio, por fim, poderia indagar: o autor pretende criar um Estado totalitário para cobrar o crédito público, talvez até, por absurdo, restaurando o *nexum* romano?

Sem dúvidas não! Mas é evidente que algo necessita ser feito para permitir que o Estado-Juiz empregue todos os poderes que lhes foram concedidos pelo legislador. Não se pede nada além da aplicação da lei existente, e que não é utilizada.

Neste artigo, um trabalho de livre interpretação, não se está eximindo a Fazenda Pública de responsabilidade pelo deficiente impulso da execução fiscal, mas o máximo que tal órgão pode fazer é diligenciar em busca de bens (com os poucos recursos que possui) e requerer ao Estado-Juiz sua atuação, nos termos da lei.

Antes de deixar cair o pano, merece menção o fato de que as prerrogativas da Fazenda Pública, contidas na legislação processual (por exemplo, art. 188, do CPC), nada mais são que um tênue reflexo, no direito processual, da importância conferida pelo legislador ao direito material que está sendo posto sob apreciação do Estado-Juiz.

O poder de decidir se encontra, de fato, sob o Estado-Juiz, que poderá (ou não) concretizar as expectativas da sociedade por uma Justiça célere e eficaz.

NOVO MODELO DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, CONSTRIÇÃO PREPARATÓRIA E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Daniel Glotti de Paula
Bacharel em Direito e Pós-Graduado em Direito Econômico e Empresarial pela Universidade Federal de Juiz de Fora. Mestre em Teoria do Estado e Direito Constitucional pela PUC-Rio. Procurador da Fazenda-Nacional

O "novo modelo de cobrança" da dívida tributária pode ser analisado sob variadas perspectivas. A oficial insiste que ele é a solução para o endêmico problema da não-recuperação do crédito tributário, que como grãos finíssimos de areia que tentamos pegar nas mãos, escorrem pelos dedos.

O adjetivo novo estaria em uso para superar as razões do baixo grau de recuperação do crédito tributário: a ineficiência dos órgãos públicos na localização de bens dos devedores, acanhamento do Judiciário em dar efetividade aos dispositivos de constrição existentes, falta de legislação para alguns temas e, verdade seja dita, a necessidade de melhoria estrutural dos órgãos fiscalizadores e cobradores, quando não, um choque inventivo contra o nosso comodismo - ou humanismo - "se é difícil cobrar, façamos apenas o básico".

Contra esse nosso humanismo, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, avultam os bons exemplos. Diligentes colegas buscam efetivamente o crédito público e não se contentam com a velha ausência de bens encontrados, indo além do que se espera de um agente público acomodado.

Recente notícia de penhora do estoque de um supermercado, com dívida vultosa, que, após a constrição, parcelou o débito, mostra-se alvissareira por duas razões. A uma, mostra que existem colegas dispostos a inovar, a sair da mesmice, a não se contentar, no caso, com a velha idéia de que bens perecíveis não devem ser penhorados; a duas, revela que é a constrição efetiva que corrige nossa insistência, como cidadãos, em só pensar em direitos, nunca em deveres.

Sendo o terreno inventivo brasileiro fértil, parece que a falência do sistema atual não se justifica totalmente. Aparelhando mais ainda os órgãos fiscalizadores e de cobrança, bem como o Judiciário, avulta a sensação de que o que está posto pode melhorar. Mas nos cabe, por outro lado, perguntar se o novo modelo permite avanços no que toca ao cumprimento do dever fundamental de pagar tributos.

Em obra já clássica, José Casalta Nabais[1] expôs as bases para uma compreensão do Estado Fiscal a partir de um dever fundamental de pagar impostos. O jurista português, em texto que sintetiza sua formulação, diz que "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"[2].

Em conseqüência, verifica-se que é necessário um substrato financeiro para custear os direitos, que advêm do pagamento dos impostos, em particular, e dos tributos, em geral. Daí se afirmar a existência de um dever fundamental de pagar impostos e, que

> "olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro. O que, atenta a razão de ser do estado, que é a realização da dignidade da pessoa humana, o estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento, porventura o instrumento que historicamente se revelou mais adequado à materialização desse desiderato."[3].

[1] NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

[2] NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em www.agu.gov.br/publicacoes/artigos/0504002JoseCasaltaAfaceocultadosdireitos_01.pdf, p. 11

No caso brasileiro, em que se adota uma teoria pentapartida[4] dos tributos e com, pelo menos, uma figura *sui generis*[5], que é a contribuição, nitidamente voltada ao custeamento da implementação de direitos sociais, esse dever pode ser alargado para abarcar outras exações.

É sob o paradigma de um dever fundamental de pagar tributos, que se passa à análise do projeto de execução fiscal administrativa, em cujo conteúdo se verifica a mudança da esfera de realização de uma série de atos executivos do Judiciário para o Executivo.

Torna-se curioso interpretar o projeto a partir das lentes de um novo modelo de separação de poderes (*sic*, funções), dinâmico e não estático, que tem se intensificado ao longo das últimas décadas. Não é novo o exercício de funções atípicas pelos órgãos estatais, mas ganha foros de novidade (e dramaticidade, a evidenciar os tempos fluidos em que vivemos) verificar que as funções de legislar, executar e julgar são passadas, quase "tipicamente", a órgãos aos quais cabiam outras funções precípuas[6].

Para simplificamos o novo modelo, basta dizer que uma série de atos, antes realizados apenas em fase judicial, poderá ser realizada em âmbito administrativo. Aqueles que temem o Estado como um

[3] Idem, p. 14.

[4] Para muitos, é a teoria chancelada pelo STF a partir dos RREEs nº 138.284-8/CE e 146.733) e ADC-1/DF.

[5] GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura 'sui generis'). São Paulo: Dialética, 2000.

[6] Não o único exemplo, mas talvez o mais importante pela ruptura que gera, é o ativismo judicial, intensificado a partir da década de 70 do século passado, quando o apelo ao Estado-Administração e aos próprios partidos e sindicatos esvai-se, deixando a sociedade órfã e buscando a realização de suas expectativas de direito no Judiciário, o muro das lamentações do mundo moderno na metáfora de Antoine Garapon (VIANNA, Luiz Werneck; BURGOS, Marcelo Baumann; SALLES, Paula Martins. Dezessete anos de judicialização da política. In: "Cadernos CEDES", n. 08, 2006, p. 2).

Leviatã[7] – identificam esse perigo de agigantamento estatal com o aumento de funções executivas, em geral – poderão praguejar contra essa mudança. Afinal, perguntarão: como podem fazer isso com meus bens? E o respeito a meus direitos?

A Fazenda Pública, por outro lado, terá que se adequar à nova realidade. Não se pode esperar que os procuradores virem "oficiais da Fazenda Pública", sendo necessária a criação de uma carreira de apoio em caráter urgente, muito embora, espera-se, a maioria das constrições ocorra eletronicamente por "sistemas próprios": BACEN-ADM. RENAJUD-ADM etc. Pela leitura do projeto de lei, a ausência de carreira de apoio, em uma análise primeira, resulta na própria impossibilidade de cobrança executiva do crédito tributário pelas Fazendas Públicas, o que não se traduz em mero argumento retórico, mas em desrespeito ao princípio da eficiência administrativa previsto no artigo 37, CF.

Em artigo publicado nessa edição, da lavra do Dr. José Roberto Couto, intitulado **Os construtores de túneis e a hipermetropia**, ficaram bem assentadas as dificuldades práticas de se implementar o modelo proposto pelo Projeto de Lei n. 5080/2009. Com o olhar de quem já foi Procurador-Regional da 3ª Região e Procurador-Seccional, ao que me conste, sem ainda a necessidade de usar lentes corretivas para a visão, ele traça uma panorama realista, com um quê de alarmante, sobre os resultados que podem advir do novo modelo.

Já foi proposto, inclusive, que haja uma mudança no artigo 39 para que estabeleça a implementação do modelo apenas, quando existir a estrutura de carreira de apoio no âmbito das várias procuradorias ou, para quem é mais alarmista – ou realista -, que se postergue a en trada da lei para 2039.

[7] Parte-se de uma leitura da obra hobbesiana como estatista, sem desconhecer que é "uma entre várias possíveis, mas que parece ser a identificação mais natural" entre o autor e sua obra. O estatismo, em Hobbes, se desvela, segundo João Paulo Monteiro (*A ideologia de Leviatã* Hobbes, Livro I). In " SOUZA, M.T; QUIRINO, C. *O pensamento político* clássico. São Paulo: Queiroz Editores S.A. 1980, p. 79) em estar em tanto os direitos políticos quanto os direitos econômicos concentrados [illegible] do Estado [illegible] ou [illegible] pertenceria toda propriedade.

Embora hipermetrope, compartilho da visão do colega. Sem estrutura, o modelo ruirá; sem planejamento, apenas se garantirá a postergação do pagamento do tributo a quem tem dinheiro para contratar uma boa assessoria jurídica – se tem fundos para isso, não deveria ter para cumprir o dever fundamental de pagar tributos?[8]

Assim, opta-se por deslocar da análise dos efeitos práticos e conseqüencialistas do novo modelo sem o atendimento de seus pressupostos estruturais básicos. Em seu lugar, pressupõem-se que a lei só entrará em vigor com a estrutura necessária, que haverá juízes e procuradores preocupados em satisfazer o crédito público sem a burla a direitos fundamentas e que haverá ajustes necessários nos projetos para alagar prazos tão peremptórios dado à Fazenda Pública (a primazia da realidade e a reserva do possível, em um uso rasteiro, admite-se, levam a crer que mudanças são mais que necessárias).

"Sou pequeno, mas fito os Andes" é uma frase bonita para expressar essa utopia que alimento Por isso, analisa-se a existência de um processo de execução administrativa, fincado na idéia de que ele garantiria, em condições ideais, o melhor atendimento ao dever fundamental de pagar tributos, o que levaria à neutralidade concorrencial da tributação e à isonomia[9]. À justiça fiscal, enfim.

É, caros leitores, volta-se ao tema do dever fundamental de pagar tributos, do qual ninguém gosta de ouvir. A tão propalada "Carta Cidadã de 1988", saudada por Ulysses Guimarães, não pode nos deixar cair no canto das sereias como fez o outro Ulisses. Cobramos

[8] A análise econômica do direito indica que estruturas jurídicas são criadas para reduzir custos de transação, mas no caso brasileiro e para grandes devedores, parece que a questão é contar com os muitos mecanismos processuais, pois muitas vezes um "descuido" do Estado em um processo fulmina de morte o dever fundamental de pagar tributos.

[9] Uma das leituras possíveis para a neutralidade concorrencial da tributação, constitucionalizada no artigo 146-A, CF, é ver norma que evite tratamento desigual entre contribuintes, antevendo os efeitos concorrenciais nocivos para o contribuinte que paga um tributo devido em relação àquele que deixa de pagá-lo. O tema já foi tratado, obter dictum, em julgamento do STJ: "Uma empresa obrigada a pagar tributo indevido seria uma empresa destinada a desaparecer, porque não suportaria a concorrência. Outra empresa exonerada de pagar tributo devido prejudicaria inapelavelmente as demais - distorção que se projetaria macroeconomicamente, de dois modos: o Estado perderia receita e, também, a capacidade de manter o mercado sob leis uniformes, desorganizando-o." (STJ. Corte Especial, ERESP Nº 687.903 – RS, Rel. MINISTRO ARI PARGENDLER, DJ: 19/11/2009).

do Estado uma série de direitos e não cumprimos os deveres que a vida em sociedade nos exige. Se os direitos têm custos, devem ser carreados ao Estado os fundos para que esses sejam realizados.

Padecemos, muitas vezes, de um paradoxo difícil de ser explicado: somos liberais no que tange aos deveres, mas queremos o maior número possível de direitos. Não creiam que eu goste da fatia que o Leão abocanha do meu subsídio mensalmente. Tampouco fico satisfeito em ver que "grandes empresas" deixam de cumprir com seu dever fundamental de pagar tributos por conta dos mecanismos processuais ofertados e pela mitigação desse dever, com os parcelamentos e as garantias permitidas.

Quando penso no dever de pagar tributos, sempre me recordo de uma das primeiras lições de direito civil: o credor não é obrigado a receber em partes o que pactou por inteiro. Lógico que, dentro de uma análise do possível, se o devedor só pode saldar uma dívida em partes, melhor receber parcelado a não levar nada.

No entanto, arrisco a dizer que a maioria dos devedores brasileiros, realmente, não pode pagar por inteiro seus débitos, mas, paradoxalmente, os grandes devedores, aqueles que abocanham a maior parcela do estoque da dívida, poderiam pagar por inteiro seus débitos, já que, inclusive, repassam a terceiros o que deveriam pagar.

Aqui, não é questão de hipermetropia, mas de miopia mesmo. Tendemos a achar que essa velha lição – que deveria seguir de norte para o Judiciário e o Executivo no caso do Direito Tributário - é boa quando queremos pagar e péssima quando queremos receber. Humano, demasiadamente humano, como diria o velho Nietzche.

No entanto, a verdade é que a maioria dos "grandes devedores" dispõe de ativos financeiros ou bens para saldar totalmente seus débitos tributários. Aliás, é com eles que deveríamos aprender a lição de que só deve aceitar o pagamento integral do que é devido.

Pois bem. É a partir disso, que louvo a constrição preparatória, crendo ainda na capacidade técnica das Procuradorias para

desconstituir bloqueios patrimoniais e desvelar elisões e evasões fiscais por meio de estruturas jurídicas, que, em geral, buscam salvar os sócios[10]. Creio, em síntese, na *expertise* conquistada pelas Procuradorias.

Ademais, lembre-se de que o direito apresenta um caráter transformador. Pode ser sancionatório ou premial. O Direito Tributário possui dupla-face, mas tem subvertido a lógica premial, premiando mais quem não cumpre com o dever fundamental de pagar tributos ao tempo certo e em sua inteireza, deixando o mau pagador com a possibilidade de ter um parcelamento futuro. Já que não se pode acreditar apenas na boa-vontade humana, o caráter sancionatório do direito tributário precisa recobrar também sua força.

Atrelado a esse problema, surge a questão dos efeitos da legislação. O normal é que toda legislação tenha efeito normativo, trazendo comandos de cumprimento obrigatório pelos cidadãos. Descumprida, haverá a cominação de sanções. No entanto, interessa um outro efeito, o simbólico[11], que pode ter cunho negativo, quando se pensa em normas pseudo-programáticas[12] a fazer apenas parte do discurso jurídico ou acepção positiva, servindo de orientação política para a mudança da realidade.

---

[10] Remeto os leitores, sobretudo os familiarizados com o direito, ao excelente artigo do Dr. Marcus Abraham, em que trata dos pressupostos para o redirecionamento de execução fiscal aos sócios, intitulado "O Direito Civil como fundamento normativo para o redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio da empresa" (In: Revista de Procuradores da Fazenda Nacional, Brasília, ano 11, nº 8, pp. 167-190).

[11] O tema da legislação simbólica tem merecido especial atenção da doutrina. Por todos, ver NEVES, MARCELO. A Constitucionalização simbólica. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

[12] Um exemplo no direito tributário é o quinto parágrafo do artigo 150 da Constituição República Federativa o Brasil, que estabelece a existência de lei a determinar "medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". Para além da consecução da cidadania fiscal, a que os brasileiros precisam habituar, a concreção do dispositivo constitucional, que depende de atuação legislativa, serviria de contraponto a um discurso, perpetrado por comerciantes e industriais sobre a alta carga tributária, mesmo que, juridicamente, sejam apenas contribuintes de jure. Sobre as relações entre livre concorrência, proteção a consumidor e cidadania fiscal, ver A tributação e o consumidor (COSTA, Regina Helena. In: "Revista do CEJ", nº 02, agosto de 1997, p. 113/118) e A proteção do consumidor como limitação ao poder de tributar (DABUL, Alessandra. Disponível em http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/bh/alessandra_dabul.pdf).

O instituto da constrição preparatória gera efeitos simbólicos positivos, pois colocaria o devedor, o grande devedor, em estado de alerta para possíveis invasões nos domínios de sua propriedade, em caso de desrespeito ao dever fundamental de pagar tributos.

Assim, se não é desconhecido o caráter transformador do direito, tampouco se fia no mito da transformação absoluta da realidade por ele. Todavia, crê-se que a antecipação de medidas constritivas, para além do caráter normativo que possam ter, revela a propagação de um efeito simbólico positivo, o de que a Fazenda Pública, interessada direta no êxito da cobrança fiscal, está agindo.

Para não alongar em demasia o artigo, parece de fácil assimilação a idéia de que, quanto mais efetiva for a cobrança do crédito tributário, maiores as chances de redução da carga tributária como um todo, isso sem dizer no efetivo atendimento da neutralidade concorrencial da tributação – se todos arcam com os tributos, não há economias de escala para aqueles que conseguem postergar ou elidir o pagamento -, aproximando-se de um sistema de maior justiça fiscal e de isonomia tributária, portanto.

Vislumbra-se que esse novo modelo de cobrança faça parte de um pacote maior de busca da justiça fiscal. Como um poliedro regular, haveria de um lado o novo parcelamento especial, que se espera seja o último, remindo débitos que não possuem interesse econômico na execução e ofertando uma derradeira forma de compatibilizar capacidade contributiva e dever fundamental de pagar tributos; de outro, a reforma tributária, buscando desonerar a cadeia produtiva e racionalizar o cumprimento de deveres acessórios; outra face revelaria a formulação de um novo modelo de advocacia pública, que não mais insista em recorrer de tudo, como tem sido ventilado pelo Dr. Aldemário Araújo Castro, ex-Corregedor-Geral da Advocacia-Geral da União; por último e não menos importante, a face oculta a nossa limitada visão para objetos tridimensionais, que retrata a necessidade de aparelhamento das Fazendas Públicas, com carreiras de apoio,

melhoria na estrutura e nos subsídios, evitando a perda de talentos para outras carreiras jurídicas.

É sob essa visão, apontando possíveis inconsistências e perigos, mas forçando a vista para enxergar além uma realidade vindoura mais favorável à Fazenda Pública e à sociedade, que se apontam avanços no novo modelo de cobrança, que deixaria com seu maior interessado e com *expertise* própria campo fértil para a atuação diligente e criativa na busca do crédito público.

PENHORA ADMINISTRATIVA E O DEVIDO PROCESSO LEGAL

Denise Maciel de Albuquerque Cabral
Procuradora da Fazenda Nacional em Alagoas
Especialista em Direito Tributário pelo IBET
Diretora da ESPGFN/AL

1. Introdução

A possibilidade de a Fazenda Pública penhorar administrativamente bens dos executados é tema que há muito provoca acaloradas discussões no meio jurídico e é objeto de projetos legislativos. Os males que assolam os feitos executivos fiscais não são recentes, assim como as sempre polêmicas propostas de mudanças.

A verdade é que o tema intriga por acirrar o conflito entre o Estado e o contribuinte. De um lado mudanças são necessárias e urgentes; de outro, o medo de violação dos direitos fundamentais dos contribuintes emperram as reformas.

O que se sabe é que trabalhar com o processo executivo fiscal, nos termos em que está posto, é desanimador. Excesso de trabalho e falta de resultados positivos, são alguns dos vários problemas diagnosticados tanto no Judiciário como nas Procuradorias.

É preciso modernizar o processo de execução, dando maior agilidade aos trâmites processuais e aumentando a eficiência da recuperação do crédito público. Mas, será que uma mudança desse jaez, como a instituição da penhora administrativa, resolverá os problemas?

Ainda estamos longe de uma solução ideal. Porém, como Procuradores da Fazenda Nacional, devemos debater as propostas e participar intensamente das discussões. Não podemos ficar à mar-

gem desse importante momento de reformas porque passa os feitos executivos como um todo.

Nesse sentido, a discussão sobre a penhora administrativa está centrada em dois pontos essenciais: constitucionalidade e operacionalização.

As dificuldades de operacionalização são importantíssimas e, nem sempre, são consideradas quando da proposta de modificações legislativas. Sabemos que a triste realidade das execuções fiscais e da falta de estrutura em que se insere as Procuradorias não serão alteradas com uma mudança na lei.

Entretanto, no presente trabalho analisaremos a compatibilidade da penhora administrativa com o devido processo legal, por entendermos ser uma questão que antecede a sua operacionalização.

2. Histórico

Em 1996, o Senador Lúcio Alcântara apresentou proposta legislativa de instituição da penhora administrativa no Brasil com o Projeto de Lei do Senado Federal nº 174. Inspirado em estudo do Professor Leon Fredja Szklarowsky, e contando com o apoio da Associação dos Magistrados Brasileiros, o projeto previa a possibilidade de penhora administrativa, após a inscrição do débito em dívida ativa e o decurso do prazo para pagamento. Após a realização da penhora, o devedor apresentaria embargos perante o juiz competente.

O referido projeto foi objeto de amplos debates, inclusive no âmbito da PGFN[1], acabando por ser arquivado.

[1] Destacando-se a realização do Seminário " Tendências da execução fiscal e da cobrança dos créditos do FGTS", da PGFN em parceria com o FGTS, realizado em Brasília, no período de 15 a 17 de maio de 2001, ocasião em que as propostas de execução fiscal administrativa e a penhora administrativa foram rejeitadas pelos grupos de trabalho.

Em 2005, o Senador Pedro Simon apresentou o Projeto de Lei nº 10, propondo novamente a instituição da penhora administrativa.

Apesar do incontestável avanço, esses dois projetos de lei apresentados propunham a penhora administrativa como uma *faculdade* da Fazenda Pública, que poderia optar por executar a Dívida nos moldes da Lei nº 6.830/80.

A esse respeito, cumpre destacar pertinente crítica do professor Kiyoshi Harada, um dos principais defensores da penhora administrativa na atualidade:

> "Só que, em termos da *mera faculdade*, dificilmente a penhora administrativa será efetivamente implementada pela Administração Tributária, que não tem demonstrado preocupação com o reaparelhamento das Procuradorias.
>
> As Procuradorias, em todas as suas esferas políticas, continuam carecendo de recursos materiais e pessoais. (...) A penhora administrativa pressupõe diligências para a localização de devedores e de seus bens, bem como trabalho de seleção das dívidas a serem cobradas judicialmente. Tenho a impressão que tudo continuará como está até agora: grampear as certidões de dívida ativa nas petições iniciais impressas e distribuí-las aos milhares no fórum antes que prescrevam os créditos tributários. Daí porque essa penhora administrativa deveria ser obrigatória no âmbito nacional (...)"[2].

Atualmente, a discussão sobre a penhora administrativa veio à tona com o Projeto de Lei nº 5080/2009, que altera a Lei de Execução Fiscal.

Seguindo sugestão proposta pelo anteprojeto de lei de penhora administrativa apresentado em audiência pública pelo professor Kiyoshi Harada, o projeto prevê a constrição preparatória de bens como pré-requisito para o ajuizamento da execução fiscal.

[2] HARADA, Kiyoshi. Exame do anteprojeto de lei que dispoe sobre a cobrança de dívida ativa apresentado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e seu substitutivo. Revista eletrônica Jus Navigandi. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9968>. Acesso em 30/12/2008.

As justificativas apresentadas na exposição de motivos foram as seguintes: apenas as execuções com reais chances de êxito seriam ajuizadas, evitando o congestionamento de processos no Judiciário e a baixa efetividade da cobrança; a Administração seria obrigada a aparelhar melhor o seu órgão de cobrança e, ao mesmo tempo, induziria a Administração a eleger critério seletivo na cobrança do crédito tributário, priorizando a cobrança de créditos de monta e de devedores solventes e com endereços definidos[3].

Mais uma vez, a penhora administrativa é proposta, com algumas mudanças, mas baseada no mesmo fundamento.

3. Penhora administrativa e a garantia constitucional do devido processo legal

Em relação à constitucionalidade da penhora administrativa, há opiniões dos mais respeitados doutrinadores do país nos dois sentidos, o que demonstra que a matéria está longe de um consenso.

A primeira proposição que se apresenta é se a penhora é ato jurisdicional e, portanto, não pode ser realizada pela Administração; ou se é um ato administrativo, o que, a princípio, tornaria a proposta constitucional.

Nesse sentido, o idealizador da proposta, Leon Frejda Szklrowsky, é enfático: *"isto porque a penhora administrativa é um ato administrativo e não jurisdicional, segundo a melhor doutrina,*

[3] Como destaca o professor Kiyoshi Harada: "Não se pode esperar eficiência se as execuções são ajuizadas em massa, sem o menor critério seletivo, misturando créditos tributários atingidos pelos efeitos da decadência, devedores presumivelmente insolventes ou não localizado, com créditos tributários de monta e de responsabilidade de empresas economicamente saudáveis. Não faz sentido concentrar os parcos recursos pessoais e materiais de que dispõe a Fazenda nas execuções contra devedores insolventes ou empresas inexistentes de fato". (HARADA, Kiyoshi. Exame do anteprojeto de lei que dispõe sobre a cobrança de dívida ativa apresentado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e seu substitutivo. Revista eletrônica Jus Navigandi. Disponível em: http://jus2.uol.com br/doutrina/texto.asp?id=9968>. Acesso em 30/12/2008.)[4] SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A execução fiscal e a penhora administrativa. Revista Eletrônica Universo Jurídico. Disponível em: <www.uj.com.br/impressao.asp?pagina=doutrinas>. Acesso em 20/03/2009.

não necessitando realizar-se sob as vistas de um magistrado, no magistério do Ministro Carlos Mário da Silva Veloso"[4].

Por outro lado, vozes abalizadas levantam-se em sentido oposto, cabendo destacar as conclusões de Aldemário Araújo de Castro a respeito do Projeto de Lei nº 174/1996:

> Assim, a alienação forçada de bens para satisfação do direito do credor, objetivo do processo de execução, pressupõe necessariamente a constrição representada pela penhora. Nesta medida, o ato que se pretende transpor para a seara do Executivo, por possuir íntima relação com a perda patrimonial – protegida pela cláusula constitucional do devido processo legal – não pode escapar das entranhas do processo judicial.
>
> O devido processo legal, como posto na Carta de 1988, não impõe apenas um ritual ou um caminho a ser seguido quando da subtração do bem ou direito na esfera patrimonial do cidadão. A garantia constitucional impõe também que a realização dos atos tendentes a alcançar objetivos sejam decididos e conformados por sujeito ou agente público imparcial e cercado de garantias necessárias para exercício desse poder com a necessária distância de qualquer interesse em disputa. Admitir que os representantes do credor, dos interesses do credor enquanto credor, possam praticar atos viabilizadores da subtração patrimonial não se compadece com discurso constitucional[5].

Rebatendo as opiniões contrárias, o professor Kiyoshi Harada argumenta em defesa da constitucionalidade da penhora administrativa que:

> Aos opositores da penhora administrativa, pergunto:
>
> A penhora de um imóvel X, ordenada por juiz competente causa menor constrangimento ao devedor do que a penhora do mesmo imóvel X, ordenada pela autoridade administrativa competente?
>
> Claro que não! A penhora efetivada por ordem da autoridade

5 CASTRO, Aldemário Araújo. Penhora Administrativa e arrolamento de bens e direitos. Jus Navegandi, Teresina, ano 2, dez. 1997. Disponível em: <HTTP://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1336>. Acesso em. 15 jun. 2009.

6 HARADA, Kiyoshi. Execução fiscal. Novo anteprojeto Portal Memes Jurídico. Disponível em: <http://direito.memes.com.br/jportal/portal.jsf?post=1605>. Acesso em 20/03/2009.

> administrativa competente oferece maior dificuldade de defesa do que aquela ordenada pelo juiz competente? A resposta negativa se impõe! Então, pergunto:
>
> Por que a resistência? Por que o juiz deveria ficar vigiando o ato de penhora?[6]

Diante várias críticas recebidas, o PL nº 5080/2009 adaptou a proposta de penhora administrativa, prevendo uma constrição preparatória de bens do devedor como requisito necessário para o ajuizamento da execução fiscal, que só posteriormente será convertida em penhora, já no âmbito do Poder Judiciário.

A constrição preparatória será realizada, após o decurso do prazo de pagamento voluntário, pelo oficial da Fazenda Pública, que procederá a avaliação dos bens. Após a sua efetivação, resta vedada a alienação ou a constituição de ônus sobre o bem ou direito objeto da constrição pelo prazo de cento e vinte dias, tendo a Fazenda Pública o prazo de trinta dias para o ajuizamento da execução fiscal.

Ao que parece, o PL, afastando-se da polêmica, adotou a teoria de que a penhora é sim um ato jurisdicional.

Para Bandeira de Mello, a Lei Maior exige para atendimento a garantia do devido processo legal "*um processo formal regular para que sejam atingidas a liberdade e a propriedade de quem quer seja e a necessidade de que a Administração Pública, antes de tomar as decisões gravosas a um dado sujeito, ofereça-lhe a possibilidade de contraditório e ampla defesa, no que se inclui o direito a recorrer das decisões tomadas*".[7]

A respeito da aplicação do devido processo legal no âmbito administrativo, Frederico Marques propugna:

> Seria incivil, injusto e em antagonismo com a Constituição que a atividade

[6] MELLO, Celso Antonio Bandeira de Curso de Direito Administrativo. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp.105

[7] MARQUES, José Frederico. A garantia do due processo of law no direito tributario. RDP 5:258.

> administrativa ficasse com inteira liberdade de atuar, quando, em sua função externa, entra em contato com os administrados, à espera de intervenção *a posteriori* da Magistratura, para cortar-lhe os excessos e arbitrariedades.
>
> Se o poder administrativo, no exercício de suas atividades, vai criar limitações patrimoniais imediatas ao administrado, inadmissível seria que atuasse fora das fronteiras do *due process of law*.[8]

Dessa forma, o que se percebe é que o cerne da discussão gira em torno da possibilidade de ampla defesa e contraditório do executado quando da penhora administrativa, e se a Administração está seguindo o devido processo legal estabelecido previamente em lei, como a observância dos prazos de ajuizamento da execução, da ordem legal de bens etc.

No projeto de lei apresentado, está prevista em várias ocasiões a possibilidade de impugnação administrativa dos atos executórios, sem falar que nada impede que o executado, a qualquer momento, impugne judicialmente os atos da Administração.

Como bem destacado pela professora Denise Lucena Cavalcante:

> O fato de o fisco continuar na tarefa da cobrança administrativa do crédito tributário não significa, de modo algum, que se esteja violando princípios constitucionais, ou agredindo o devido processo legal administrativo ou judicial.
>
> A violação das garantias constitucionais não decorre desta alteração do procedimento de cobrança, mas, sim, se isto for feito de forma arbitrária e sem a observância do devido processo legal. (...) Percebe-se, portanto, nas medidas que ora se apresentam no direito brasileiro, uma mudança de modelo, e não um afastamento da legalidade. O que se pretende é instituir um novo modelo de cobrança através do devido processo legal administrativo, e não simplesmente afastar a discussão do Poder Judiciário, como argumenta alguns doutrinadores.[9]

[8] CAVALCANTE, Denise Lucena. Execução fiscal administrativa e devido processo legal. Revista Nomos - Edição comemorativa dos 30 anos do Mestrado em Direito/UFC. 2007.

A despeito do PL ter se afastado da discussão, com a criação da constrição preparatória, entendemos que seria possível a instituição da penhora administrativa, com a observância do princípio do devido processo legal, tendo em vista que a penhora constitui apenas o ato preparatório da expropriação, distinguindo-se, portanto, da expropriação em si, que continuaria a ser realizada no âmbito do Poder Judiciário, solucionando a discussão sobre a natureza judicial ou administrativa do ato acima referida.

Ademais, inexistiria prejuízo ao executado, uma vez que a penhora obedeceria à ordem legal, haveria a possibilidade de impugnação da avaliação e de discussão sobre o objeto da penhora, com o oferecimento de embargos.

Entretanto, como destacado acima, a compatibilidade da proposta com os princípios constitucionais é questão primeira a ser resolvida, mas que, uma vez superada, abre as portas para o debate acerca da sua operacionalização.

A falta de investimento em estrutura e pessoal das Procuradorias é fato extremamente preocupante, constituindo-se numa das principais causas das dificuldades porque passa o processo executivo fiscal atualmente.

Mais uma vez as propostas legislativas atacam as conseqüências, esquecendo-se das reais causas que provocaram o problema, pois não há dúvidas que procuradorias bem estruturadas, com quadro próprio de apoio especializado, e servidores remunerados de acordo com as exigências de suas funções, seriam aptas a localizar bens e devedores, assim como a planejar estrategicamente o ajuizamento das execuções, aumentando significativamente a eficiência do sistema atual.

4. Conclusão

Analisamos sucintamente as propostas legislativas de instituição da penhora administrativa no Brasil e as polêmicas discussões a respeito da sua constitucionalidade.

Nesse ponto, estamos com aqueles que defendem a sua constitucionalidade, por não encontrar óbice a sua realização pela Administração.

Conclui-se, pois, que a penhora administrativa pode ser realizada pela Administração, desde que respeitado o princípio do devido processo legal.

A IMPLEMENTAÇÃO DE MUDANÇAS ATRAVÉS DA LEGITIMAÇÃO DO DISCURSO EM COTEJO COM A AUSÊNCIA DE TRANSFORMAÇÕES ESTRUTURAIS NA SEARA TRIBUTÁRIA

Joaquim José de Barros Dias Filho
Procurador da Fazenda Nacional – PRFN 5ª
Pós- graduado em Direito da Economia e da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas – FGV.
Mestrando em Direito Processual pela Universidade Católica de Pernambuco

1. A instabilidade dos conceitos e o eterno anseio por mudanças - Contextualização

Parte-se da concepção de ser o momento atual marcado por profundas transformações em todos os setores da sociedade. Na linha de pensamento seguida por Stuart Hall, em a Identidade cultural na pós-modernidade[1], vive-se em um instante onde os conceitos deixam de ser fixos e permanentes para serem transformados continuamente. A mudança e a instabilidade dos conceitos passam a ser a palavra de ordem. Tudo é efêmero. "Em essência o argumento da mudança na modernidade tardia tem um caráter muito específico: é o permanente revolucionar da produção, o abalar ininterrupto de todas as condições sociais, a incerteza e o movimento eterno[2]".

[1] HALL, Stuart. A identidade cultural na pós-modernidade, 11ª. edição, Tradução de Tomaz Tadeu da Silva e Guacira Lopes Louro, DP&A, Rio de Janeiro, 2006, p. 26.

[2] Idem, p. 32 apud Marx e Engels, 1973, p. 70.

Na linha do pensamento de que não há mais certezas e de que tudo pode ser relativizado ou alterado, questiona-se até que ponto as mudanças rotineiras significam realmente evoluir. É saber se o novo é efetivamente melhor ou se apenas é legitimado por um discurso não comprometido com a verdade, mas com o exercício e a manutenção do poder.

É relevante o olhar atento para aferir quando teremos efetivas transformações com o que se propõe modificar ou se as mesmas têm consigo uma enganosa continuidade das formas anteriores, mas organizadas em torno de princípios bastante diferentes, que implicam em sua legitimação. Nesse sentido, é de todo necessário descobrir se há nelas efetivas rupturas ou apenas novas formas de manutenção da dominação, reinvenção daquilo que já era posto, para dar continuidade ao velho com a cara do novo.

Bem se sabe que o Direito reflete momentos históricos, políticos e ideologias que marcam em sua época. Muitas vezes nosso breve viver da história não nos permite a visão de que o mesmo serve para legitimar ideologias e perpetuar a manutenção de poder. É fácil concluir que os valores que o Direito tutela, predominantemente, são os relacionados aos grupos que detêm o poder e, quando muito, todas as mudanças estruturais decorrem de adaptação da sociedade à esses grupos sociais.

Além da imposição de uma ideologia pelo Direito, passamos a sofrer também uma nova forma de dominação, a legitimação do discurso pretendido pelo domínio da cultura. Segundo Dufour[3], em 'A arte de reduzir cabeças', haverá maior êxito na dominação à medida em que melhor restar dissimulada a arbitrariedade que a cultura ascendente se impõe. A eficácia do controle está diretamente ligada ao melhor conjunto dos meios pelos quais certos grupos de indivíduos exercem um domínio econômico, político e/ou cultural sobre outros grupos, tentando fazê-los passar por interesses universais.

DUFOUR, Dany Robert. A arte de reduzir as cabeças: sobre a servidão na sociedade ultraliberal. Tradução Sandra Regina Felgueiras. Editor: José Nazar. Rio de Janeiro. Companhia de Freud, 2005.

Posturas ideologicamente pensadas geram um domínio na difusão da cultura, criando um modo de pensar massificado, bem como promovem a adaptação das legislações para adequar-se à concepção que se quer implementar ou perpetuar.

Implacar mudanças através da legitimação do discurso, do domínio da cultura e com o referendo do Direito não são privilégios de determinados grupos ou ideologias dominantes. O Estado também faz uso dos mesmos mecanismos na consecução dos seus desígnios. Na seara trabalhista, em diversos países, o discurso que fundamenta a flexibilização de direitos sociais se legitima pela promessa de aumento de postos formais de trabalho. No campo do Direito tributário as modificações no sistema tributário nacional são legitimadas pela idéia de que as mesmas promoverão uma efetiva justiça fiscal, uma melhor e mais equânime definição da carga tributária, como prescreve a Constituição Federal.

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.

Como se observa, os fins reformistas são pontuais. Não há um efetivo anseio de transformação. Não se tem a pretensão de tratar de questões nesse porte. Assim sendo, trocam-se os objetivos de promover uma tributação justa - pacificadora social –, por fórmulas que almejam o simples aumento da arrecadação, de duvidosa eficácia, sem alterar a essência do que vinha sendo posto até então.

Nesse momento não há como distinguir o que vem a ser o Estado, daquilo que vem a ser o mercado (se é que são entes diversos). Afinal, ambos restam conformados com o objetivo de produzir

mais com menores custos e obter mais recursos econômicos. Para tanto, não há nesse instante espaço maior para uma discussão sobre Justiça Fiscal.

Atente-se que o compromisso das reformas que nos chegam como revolucionárias são o reflexo de políticas públicas não empenhadas com a construção de uma efetiva justiça fiscal, mas comprometidas com os fins arrecadatórios, bem como com o mercado e com os capitais externos, que influenciam diretamente o rumo de suas economias. Portanto, o maior compromisso é com o lucro, é com a arrecadação, não tomam a justiça fiscal como forma de política governamental econômica e social de índole interna.

Nessa toada, faz-se necessário questionar se aquilo que nos é proposto como transformador é realmente novo ou apenas o antigo com novas vestimentas. Devemos atinar, ainda, se o conteúdo desta suposta inovação é efetivamente superior ao daquele que se pretende substituir ou se apenas darão novos formatos aos velhos problemas, que persistirão com cara nova. É no presente contexto que se vislumbra o palco onde devem ser tratadas as chamadas transformações que se impõem como necessárias à evolução, a fim de que não nos deixemos seduzir por aquilo que acabou de chegar, como um canto de sereias que nos conduz ao encontro de rochedos.

2. Da Ausência de Proposta de Mudanças Estruturais e a Duvidosa Intenção Transformadora

O Estado busca de forma consciente uma dispersão na eleição dos fatos econômicos que serão tomados por hipótese de incidência dos fatos geradores de tributos. O mesmo privilegia o fator segurança à manutenção do nível de arrecadação, sem um maior questionamento acerca da promoção de uma carga tributária materialmente isonômica entre os contribuintes.

Na prática, em muitos momentos, a promoção de uma isonomia da carga tributária é apenas formal. A busca por uma simples manutenção da arrecadação em níveis altos ou estáveis deixa de observar que os fatos econômicos eleitos pelo Legislador como passíveis de incidência tributária podem ensejar injustiças com os menos capacitados a contribuir. Entretanto, "tudo vem determinado de modo coercitivo e obrigatório, de forma que a tarefa que se enseja é a de promover, quando a oportunidade se apresente, a incidência e a atuação da norma legal"[4].

A obtenção das receitas estatais decorrentes da exploração de seu próprio patrimônio, quando o Estado atua como um particular, estão submetidas a uma maior observância ao regime de direito privado, onde há a prevalência da autonomia da vontade. Todavia, em face das receitas tributárias, cujo caráter obrigatório é manifesto, e são derivadas do patrimônio dos particulares, enseja-se uma maior observância aos princípios constitucionais, como a necessária estruturação de uma isonomia tributária material, que é alçada ao patamar de cláusula pétrea.

Já se mencionou acima o grande vulto de tributação indireta que incide sobre todos os contribuintes de forma indistinta. Não há dúvidas que este é um bom meio para garantir a estabilidade do nível da arrecadação. Entretanto, para manter esse patamar, um outro fator não é considerado nesse empreendimento, o ***contribuinte de fato***.

Bem distante do contribuinte de direito, que tem o dever de pagar nos termos da lei, "o contribuinte de fato, sujeito de fato, é aquele que, sob uma ótica essencialmente econômica (e não jurídica), suporta o ônus da carga tributária. É a pessoa sobre a qual, economicamente, a carga tributária mostra seu impacto"[5]. Em decor-

[4] Amílcar Falcão em Introdução ao direito tributário. Atualização Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p 03.

[5] João Marcelo Rocha, Direito Tributário. 3 ed. Rio de Janeiro, editora Ferreira, 2005, p. 56.

rência dos tributos indiretos há a transferência do encargo financeiro do contribuinte de direito ao contribuinte de fato, através do fenômeno da repercussão.

Na visão de outros doutrinadores, a repercussão é também um fenômeno jurídico, e não apenas econômico. Para tanto, temos dois argumentos que juridicizam a repercussão e, por conseguinte, o contribuinte de fato: (*i*) justiça fiscal: não há dúvidas que o fenômeno da repercussão subverte o conceito de justiça tributária, visto que a lei mira em um sujeito detentor de capacidade contributiva e, por força dos fatos, a carga tributária recai em pessoa estranha aos seus fins, desvirtuando a idéia de justiça fiscal; (*ii*) por conseguinte, o direito positivo também juridiciza o fenômeno da repercussão, em vista do disposto no art. 166 do CTN, que normatiza o contribuinte de fato.

Não se olvida que o menos favorecido economicamente terá maior dificuldade em pagar o imposto sobre circulação de mercadorias que incide sobre grande parte dos montantes que compõem o valor de um quilo de feijão. E não se diga que a seletividade e a não-cumulatividade são suficientemente capazes de desfazer tais distorções.

Atente-se, por conseguinte, que o problema da quebra de isonomia segue em patamares maiores, ao passo em que a carga tributária é estruturada no sentido de verter o maior vulto de tributos ao Estado federado produtor, relegando menor retorno ao Estado federado consumidor, o que dá ensejo à criação de centros de desenvolvimento em contraposição ao vizinho subdesenvolvido.

Não há como definir o contexto posto, senão como aquele no qual há clara inobservância ao princípio da isonomia e quebra da uniformidade geográfica (art. 151, I da CF/88), princípio este que dá respaldo ao pacto federativo, cuja essência "é a existência — de diversas esferas políticas atuando coordenadamente em um mesmo

território, conforme atribuições e competências rigidamente traçadas pelo próprio texto constitucional[6]".

De maneira reversa, por óbvio, é clausula pétrea não falar do IGF. Para quem não lembra do que se fala, trata-se do intitulado Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VIII da Constituição Federal que, tal qual outras questões de relevo para a promoção de uma justiça fiscal, não é objeto de discussão pelos "nossos" representantes (deles). Como se observa, muitas vezes não são necessárias implementar tantas reformas, basta fazer valer o que já existe.

Não se permite por em discussão questões que efetivamente promovam uma maior justiça fiscal. De forma contrária, observamos uma diuturna defesa e perpetuação de um sistema tributário onde o Texto Constitucional não é aplicado. Observa-se que não existe real vontade política para que se afastem as distorções existentes no sistema e se implemente uma efetiva reforma tributária, cujo fim norteador seja promover mais justiça fiscal.

Chamo a atenção para o fato de que, no presente texto, não há a pretensão de nomear as questões postas acima como aquelas que representem a base de uma reforma estrutural. No entanto, objetiva-se deixar claro que as reformas apresentadas não representam mudanças estruturais a ensejar uma real transformação. Enquanto esta não acontece, aqueles que menos possuem condições de cooperar com o sistema continuam a contribuir de forma idêntica aos mais abastados.

Por outro lado, note-se que somos fartos em proposições que cada vez mais desoneram o Estado do dever de apurar e lançar a maior parte dos tributos, visto que o contribuinte é obrigado a colaborar com o mesmo, apurando e recolhendo tributos para posterior análise, sob pena de incorrer em 'pesadas sanções'. Tal estrutura é legitimada em face do nível de complexidade das relações e fatos econômicos que se formam a cada segundo no corpo da sociedade.

[6] Idem. Pag. 55.

Entretanto, atente-se para o fator das "pesadas sanções", dirigido aos descumpridores do mandamento legal de recolher aos cofres públicos os tributos devidos. Estas são o claro indicativo que os ditos preceitos legais são diuturnamente descumpridos (se não o fosse, não haveria 'pesada sanção'), ao mesmo passo também denotam a ausência de uma consciência coletiva moralmente compromissada com o dever de contribuir para a construção do bem comum.

Atacam-se os efeitos, as causas continuam. Prega-se uma punição exemplar, mas não se implementa uma verdadeira reforma tributária, com fins de estabelecer carga mais equânime entre os contribuintes, afastando-os da eterna busca de meios para não se submeter às exações tributárias, bem como enseje a criação de um ambiente capaz de fomentar o surgimento de uma consciência coletiva compromissada com o dever de contribuir. A partir de então, reserve-se o poder punitivo do Estado àquele que por arbítrio não se submete à lei.

Bem se sabe da necessidade de melhorar o aparato de cobrança da dívida tributária, por meio da modernização de seus mecanismos de exigibilidade em face de seus devedores, dada a ineficácia dos atuais, que é agravada em face do emperramento do Poder Judiciário. Também não se negam os anseios por uma implementação de meios consensuais de solução de controvérsias tributárias, como a transação tributária.

A transação tributária resta prevista no Código Tributário Nacional desde o seu texto original (Lei 5.172/66) como forma de extinção do crédito tributário. Sobre o instituto pouco se falou até hoje, possivelmente, em tese, por não ser ele de extrema utilidade. Espera-se, contudo, acaso regulado, que venha constituir um importante mecanismo de solução de controvérsias, já que a mesma não tem o poder de prevenção de conflitos. Note-se ser este o tom que as "grandes inovações" guardam em si, ou seja, espera-se a pendenga acontecer para solucioná-la, não se busca dissipar sua causa.

Ademais, na correta visão de Luciano Amaro[7], por motivos óbvios, a regulação do instituto da transação não pode implicar em outorga de poderes discricionários. Mesmos que estes venham a existir, não poderão ser amplos. Assim sendo, tais restrições podem ensejar uma utilização localizada do 'instrumento inovador', sem grandes relevos, pouco modificadoras da realidade.

Estamos a tratar de efeitos de um problema cuja causa é a ausência volitiva de submissão à lei ou a impossibilidade dos contribuintes em adequar-se à mesma. Mecanismos são criados e renovados como forma de implementar uma melhor solução dos conflitos, no entanto, os fatores que ensejam o surgimento destes embates não são tratados, tão-pouco são postos em discussão. Busca-se apenas manter as crises em patamares sustentáveis e não solucionar ou apaziguar os fatores que fomentam um ambiente de acirrada e perene disputa entre o Estado e o cidadão, relevando-se a plano secundário o necessário restabelecimento da paz social.

3. Arremate Final

Não é objetivo das reflexões acima simplesmente retirar o mérito de propostas de mudanças hoje em curso, dentre outras, referentes ao sistema de arrecadação. Todavia, não há como deixar de vislumbrar o quanto nos parecem tópicas as transformações objetivadas ou ao menos fruto de uma visão reducionista, haja vista que não leva em conta questões maiores que tratem das causas dos conflitos e visem promover uma efetiva justiça fiscal.

Embora não se ouse desenvolver uma análise do que vem a ser justiça fiscal ou trazer ao texto algo que tente defini-la, não há dúvidas que qualquer concepção acerca da mesma não fica restrita a reformas pontuais, que buscam apenas um acréscimo da arrecadação, sem perpassar pelos enfoques que visam à promoção de uma

[7] AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 8. ed. São Paulo, Saraiva, 2002, pág. 375.

maior isonomia tributária entre os contribuintes, dando maior efetividade às disposições constitucionais.

As melhoras no sistema de arrecadação e cobrança dos nossos tributos são de extrema necessidade, haja vista a clara ineficácia instrumentos hoje utilizados. No entanto, repita-se, é relevante o olhar atento para aferir se as reformas propostas tratam de efetivas transformações, bem como aferir se são realmente inovações ou têm em si uma enganosa continuidade das formas anteriores.

Novas fórmulas e ideologias diversas podem servir de bandeira legitimadora para implementar reformas. Não se olvide, contudo, que as mesmas podem apenas dar continuidade a um sistema já posto, refletindo a ineficiência anterior que, *in casu*, garante plena oportunidade de 'não pagamento de tributos' por quem possui melhor chance de defesa, aliando-se às grandes bancas advocatícias, que já contam com amplo acesso aos meandros do Poder Judiciário, sobrecarregando os menos providos, sem acesso a estes meios eficaz de não submissão à lei. Ou seja, novamente este será o onerado, já as mudanças propostas como revolucionárias passaram ao longo de questões como isonomia material na exação tributária.

Finalmente não se tenha a ilusão de que o sistema jurídico terá conformada sua unidade valorativa com as diversas mudanças que se propõem, é bem possível que o mesmo passe a abrigar até valores contraditórios, se assim servir para legitimar ideologias e perpetuar a manutenção de poder por determinados grupos.

4. Referências

AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 8. ed. São Paulo, Saraiva, 2002.

BARROSO, Fábio Túlio. Novo Contrato de Trabalho por prazo determinado. 1. ed. 2004. 2ª tir./ Curitiba, Juruá. 2005.

CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1996.

DUFOUR, Dany-Robert. A arte de reduzir as cabeças: sobre a servidão na sociedade ultraliberal. Tradução: Sandra Regina Felgueiras. Editor: José Nazar. Rio de Janeiro, Companhia de Freud, 2005.

FALCÃO, Amílcar.Introdução ao direito tributário. Atualização Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro, Forense, 1994.

HALL, Stuart. A identidade cultural na pós-modernidade, 11ª, edição, Tradução de Tomaz Tadeu da Silva e Guacira Lopes Louro, DP&A, Rio de Janeiro, 2006.

PAULO, VICENTE. Direito tributário na Constituição e no STF. Impetus editora. 5. ed. 2002 (Edição original) - Rio de Janeiro Atualizado até a 7ª Edição – 2004.

ROCHA, João Marcelo, 1971. Direito Tributário. 3 ed. Rio de Janeiro, editora Ferreira, 2005.

SAMPAIO, José Adércio Leite. Direitos fundamentais: retórica e historicidade. Belo Horizonte, Del Rey, 2004.

A NOVA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL E A EFETIVIDADE NA COBRANÇA DO CRÉDITO PÚBLICO

Joédi Barboza Guimarães
Procurador da Fazenda Nacional e ex-procurador-chefe da Procuradoria-Seccional em Dourados-MS;

Encaminhou-se ao Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 5.080/2009, que substituirá, pelo menos no âmbito da União, a Lei nº 6.830/80, denominada Lei de Execuções Fiscais.

O projeto reformula drasticamente o conceito de cobrança do crédito público e racionaliza a sua operacionalização, mediante a adoção de três regras simples, que de tão simples chega a surpreender tanta demora em implementá-las.

Regra número 1: **a Fazenda Pública somente cobrará judicialmente de quem tenha capacidade de pagamento.**

É a regra mais importante e está prevista no art. 20 do projeto, com a seguinte redação:

> "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. "

Significa dizer que a partir da vigência da Lei não mais serão ajuizadas ações de execução fiscal contra devedores insolventes, laranjas, empresas fantasmas, sacoleiros e outros tantos devedores que não possuem nenhuma capacidade de pagamento, cujos processos entulham as Procuradorias e as Varas Judiciais sem nenhuma perspectiva de recebimento, antes causando incalculáveis prejuízos.

A regra número 1 é de simplicidade tal que o cidadão mediano, incluindo a mim, não consegue entender por que se demorou tanto

para enxergar que o Estado não pode se dar ao luxo de consumir recursos do povo para cobrar de quem antecipadamente sabe que não vai receber, e por que se insistia tanto nessa cobrança inútil, ao ponto de eternizar os processos de execução, que não raramente tramitam por 15 ou 20 anos.

Soaria pouco inteligente, mesmo para o cidadão mediano, as razões apresentadas por João, explicando a José, sobre o que o teria motivado a gastar sua pouca fortuna na tentativa de cobrar dívida de Antônio, que ambos sabiam não possuir condição alguma de pagar. O monólogo seria mais ou menos assim: "- Sabe como é, é a herança de meus filhinhos, crédito indisponível, não posso deixar de utilizar todos os meios possíveis para cobrar."

A justificativa do Estado, até a concepção das novas regras veiculadas no projeto que se analisa, era a mesma de João, de que o crédito era indisponível e ele, Estado, não poderia deixar de usar de todos os meios, inclusive o judicial, na tentativa de cobrá-lo, mesmo ciente de que despendia, inutilmente, esforços e recursos nessas execuções fadadas ao insucesso.

Regra número 2: **a administração pública criará um banco de dados que concentrará todas as informações patrimoniais dos contribuintes.**

Para o atendimento da regra número 1, de executar judicialmente apenas os devedores com capacidade de pagamento, é preciso que a fazenda pública consiga identificar, com certo grau de certeza, quais são os contribuintes que possuem tal capacidade.

O parágrafo 1° do artigo 4° do projeto autoriza a instituição do Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes – SNIPC, que será administrado pelo Ministério da Fazenda e reunirá, em um único banco de dados, todas as informações patrimoniais, incluindo os rendimentos e endereços das pessoas físicas e jurídicas com obrigações com o Fisco.

O SNIPC será alimentado com as informações já existentes nos bancos de dados da Receita Federal do Brasil, dos Cartórios de Registro de Imóveis, Departamentos de Trânsito, Secretaria do Patrimônio da União, Capitanias dos Portos, Juntas Comerciais, Agência Nacional de Aviação Civil, Comissão de Valores Mobiliários, Bolsas de Valores, Superintendências de Seguros Privados, Banco Central do Brasil, Câmaras de Custódia e Liquidação, Instituto Nacional de Propriedade Intelectual, bem como qualquer outro órgão ou entidade, públicos ou privados, que possuam a finalidade de cadastro, registro e controle de operações de bens e direitos.

É a racionalização da cobrança em seu grau máximo: consultando um único banco de dados os órgãos de execução terão acesso a todo o patrimônio formal do devedor. Atualmente as diligências de busca de bens são feitas de forma individualizada a cada um dos órgãos mencionados, mediante milhares de ofícios que vão e que vêm, gerando trabalho burocrático e inútil nas Procuradorias e nos órgãos, sendo certo que em pelo menos 80% das requisições o resultado é negativo, chegando-se ao cúmulo de já se ter encaminhado ofício à Agência Nacional de Aviação Civil e à Capitania dos Portos para consultar se o sacoleiro flagrado pela Receita Federal com três sacolas de bugigangas não possuía, por acaso, uma aeronave ou um barco registrado em seu nome

Regra número 3: **todo crédito prescrito deve ser cancelado, de ofício, pelo próprio órgão de execução.**

Embora não seja nova a regra número 3, vez que o Código Tributário Nacional disciplina que a prescrição extingue o crédito e a decorrência lógica da extinção seria o cancelamento da dívida, os órgãos de execução, leia-se os seus Procuradores, possuem enorme resistência para reconhecer que o crédito está prescrito e resistência ainda maior para determinar o seu cancelamento. A explicitação de tal regra no projeto tem a finalidade de acabar com essa resistência, dando mais segurança aos Procuradores.

A regra está prevista no § 3° do artigo 20, que diz, com todas as letras, que se tiver decorrido o prazo prescricional, a autoridade administrativa poderá, na verdade deverá, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

Para se ter uma idéia, apenas no âmbito da União o montante inscrito em dívida ativa chega próximo a um trilhão de reais. Todos somos sabedores, incluindo o cidadão mediano, de que esses valores são irreais, ficcionais, imaginários, e que não correspondem ao que de fato deveria estar inscrito. Só o que não sabemos é qual o valor real que deveria estar inscrito. Alardeiam que a Procuradoria da Fazenda Nacional não recupera mais que 2% anuais da sua dívida inscrita, o que demonstraria enorme incompetência, mas ninguém sabe informar o quanto esses 2% representariam sobre o valor que de fato é exeqüível, sobre o valor real da dívida existente.

O projeto da nova lei de execuções fiscais tornará possível que em poucos anos a dívida ativa da União seja depurada e apresente valores mais próximos da realidade. Atualmente a distribuição dos processos por Procurador leva em conta apenas os ajuizados, com a nova Lei a distribuição será necessariamente por processos administrativos. O esboço de um possível fluxograma dessa nova sistemática seria assim: o processo administrativo (PA), contendo as informações sobre o crédito da União, oriundo da Receita Federal do Brasil, da Superintendência Regional do Trabalho, da Delegacia da Agricultura, das Varas da Justiça Eleitoral ou de qualquer outro órgão federal, dá entrada na Procuradoria da Fazenda Nacional; o Procurador-Chefe determina a inscrição do crédito na dívida ativa da União e distribui o PA ao Procurador responsável, conforme as regras internas de distribuição; o Procurador responsável pelo PA determina a notificação do devedor e concomitantemente diligencia, por meio do SNIPC, em busca de bens; se encontrados bens, determina a constrição preparatória e faz o ajuizamento da execução, dando-se o seguimento processual normal; se não encontrados bens (é essa a principal inovação da Lei), o Procurador aguardará com o PA no escaninho por

um ano e repetirá a consulta ao SNIPC em busca de bens; se encontrados determinará a constrição preparatória e o ajuizamento, seguindo-se normalmente, mas se não encontrados determinará, de pronto, o arquivamento dos autos (art. 20, § 1°); transcorrido o prazo prescricional, o Procurador reconhecerá a prescrição e determinará o cancelamento da inscrição. O resultado prático disso é que em 5 anos da vigência da Lei há a probabilidade de que cerca de 80% do atual montante inscrito em dívida ativa seja cancelado, permanecendo apenas os créditos bons, cujos devedores tenham capacidade de pagamento, e os créditos novos, ainda não fulminados pela prescrição.

Em data muito recente, este articulista, que oficia em execuções fiscais a mais de cinco anos ininterruptos, teve a curiosidade de analisar alguns processos administrativos tirados do arquivo e se deparou com inscrição milionária efetuada no ano de 1979, há exatos 30 anos, cuja execução fora ajuizada em 1980 e o processo judicial se encontrava arquivado desde 1981. Eram quase 20 milhões de reais impactando o montante global da dívida ativa da União e que não deveriam mais estar inscritos há pelo menos 24 anos.

Resta claro que o estabelecimento dessas novas regras revolucionará a execução fiscal, dando-lhe a efetividade que hoje não tem, além de proporcionar o desafogamento do Judiciário e a diminuição de atos burocráticos nas Procuradorias e nos órgãos detentores de informações patrimoniais dos contribuintes, gerando considerável economia aos cofres públicos.

Outros fatos a ratificar o quanto o projeto é bom, visto pela ótica de quem defende o Estado, foram as duras críticas que recebeu, ainda quando anteprojeto, de eminentes e renomados advogados tributaristas, que nele enxergavam incontáveis inconstitucionalidades.

Ora, se um anteprojeto de lei contém inconstitucionalidades e considerando que o objeto de trabalho dos advogados consiste jus-

tamente na alegação de tais inconstitucionalidades em Juízo, não faz nenhum sentido a oposição prematura contra o anteprojeto. Mas impedir que a execução se torne eficaz e muito mais célere, isso sim faz sentido.

Como nem tudo são flores, inacreditavelmente a oposição mais ferrenha e com condições efetivas de dificultar a aprovação do projeto está surgindo dentro da própria Procuradoria da Fazenda Nacional, onde já se fala em movimentações junto ao Congresso Nacional para atuar contra a aprovação da nova Lei.

A crítica mais contundente é a de que a Procuradoria não teria condições estruturais para assumir as novas atribuições. Crítica construída em cima de uma afirmação verdadeira, a de que até hoje a Administração não criou a prometida, necessária e urgente carreira de servidores de apoio, mas que se apóia em premissa falsa, a de que haverá aumento de trabalho com as novas atribuições.

Afirmam os críticos internos que todos os atos administrativos previstos no projeto, especialmente os de constrição preparatória e provisória, poderão ser objeto de questionamento em Juízo, e que se hoje a Procuradoria tem milhões de processos, com a nova Lei terá outro tanto de ações cautelares e mandados de segurança, um para cada processo administrativo em curso.

Nada mais equivocado. Basta fazer a leitura atenta dos artigos 20 e 21 do projeto para perceber que o número de execuções fiscais atualmente em trâmite será reduzido em pelo menos 80%, referentes aos devedores sem capacidade de pagamento (percentual tirado da verificação empírica com os processos a mim distribuídos, sem rigor científico). Também porque os atos de constrição preparatória e provisória não ensejarão as medidas judiciais temidas, nem em qualidade (ações cautelares e principais) nem em quantidade (mandados de segurança para "cada uma das ações executivas administrativas em curso" – denominação usualmente utilizada, mas tecnicamente errada). Não haverá ações executivas administrativas, apenas uns

poucos atos de constrição se darão ainda na esfera administrativa. Após a notificação do devedor, o Oficial da Fazenda Pública fará a constrição de bens, inclusive nos órgãos de registro, com a averbação da Certidão da Dívida Ativa (devidamente autenticada pela autoridade competente), avaliará os bens e intimará o devedor. A contar da primeira constrição a execução deverá ser ajuizada no prazo de 30 (trinta) dias e se a constrição se der em dinheiro, via Bacen, o prazo para o ajuizamento da execução cai para 3 (três) dias. Quais ações cautelares e principais poderão ser propostas nesses prazos? Para discutir o quê? E os mandados de segurança? Esses instrumentos jurídicos serão cabíveis apenas quando houver ilegalidade ou abuso de poder e não houver outro recurso previsto. Os atos de constrição estarão previstos na lei, logo não haverá ilegalidade. E ainda que não fosse assim, o próprio projeto já prevê o remédio jurídico para se discutir, em juízo, os atos de constrição, que são as impugnações previstas no art. 22.

Os críticos da mudança desconsideram também que haverá enorme diminuição na quantidade de trabalho burocrático, ordinariamente de efeitos nulos, realizado segundo as regras atuais, tais como os ofícios à Agência Nacional de Aviação Civil e Capitania dos Portos anteriormente mencionados.

Penso que a proposta é racionalizar o trabalho e permitir que o Procurador atue de forma mais efetiva e visando resultados. O efeito imediato da vigência da Lei (lembrando que o prazo de vacância será de 365 dias para a União) será a diminuição significativa do número de ações de execução em trâmite e a diminuição, na mesma proporção, do número de ações de execução a serem ajuizadas. A maior parte do tempo gasto por cada Procurador no seu dia-a-dia se dá com execuções fiscais estéreis, que não mais existirão, e todo esse tempo poderá ser utilizado (bem melhor utilizado) para dar efetividade às execuções úteis. O acréscimo de trabalho para as Unidades da PGFN será absorvido basicamente pelos novos Oficiais da Fazenda Pública, cargo criado pelo art. 6º, inciso I, do projeto. Para

os servidores e Procuradores, se comparado com o momento atual, haverá considerável diminuição, basta ver quantos Procuradores e servidores se dedicam atualmente com o irracional, ineficaz, inútil e dispendioso "ping-pong" de execuções fiscais entre a Procuradoria e as Varas da Justiça.

Por fim, conclamo aos colegas da Procuradoria da Fazenda Nacional que se mobilizem e atuem junto ao Congresso Nacional, mas não para dificultar a aprovação do projeto de Lei nº 5.080/2009 e sim pela sua aprovação no menor tempo possível, com o que estariam prestando enormes serviços à Procuradoria e principalmente ao Estado Brasileiro.

OS CONSTRUTORES DE TÚNEIS E A HIPERMETROPIA

José Roberto Marques Couto
Procurador da Fazenda Nacional em São Paulo e ex-Procurador-Chefe da Fazenda Nacional no Estado de São Paulo

Não, paciente leitor, não se trata de artigo destinado a profissionais da construção civil ou, muito menos, a estudiosos da oftalmologia.

As figuras de linguagem, em muitos casos, ilustram as impressões do articulista e auxiliam o leitor a identificar os pontos sublinhados no texto.

O denominado "Novo Modelo de Cobrança" é assunto de interesse ímpar de toda a sociedade brasileira. A eficácia da cobrança executiva do crédito público homenageia a livre concorrência ao expropriar do devedor os valores que foram espontaneamente recolhidos por seus concorrentes; exerce também a função pedagógica de desestimular a sonegação e o inadimplemento das obrigações do cidadão com a sociedade e, em último lugar, cumpre a função de provisionar os cofres públicos com os recursos necessários ao aprimoramento da comunidade.

Da mesma maneira que ninguém discute a importância da cobrança do crédito público, poucos desconhecem a situação enfrentada pelas Fazendas Públicas ao tentar, por intermédio das ações de execução fiscal, transformar o crédito abstrato em dinheiro palpável. É fato notório que mais da metade de todas as ações judiciais em trâmite no Poder Judiciário diz respeito a execuções fiscais. E apesar do imenso volume de ações e dos altos gastos envolvidos em sua manutenção, os resultados obtidos são pífios.

Se as execuções fiscais apresentam baixo grau de eficácia e, ao mesmo tempo, absorvem parte considerável da energia e recursos

materiais tanto do Poder Judiciário quanto dos representantes das Fazendas Públicas, é com um misto de júbilo e expectativa que recebi a notícia de que um novo modelo de cobrança vem sendo manejado para corrigir os velhos problemas de todos tão conhecidos.

Com o espírito imbuído de esperança, passei a analisar, detidamente, a proposta da nova lei de execuções fiscais.

Não pretendo aprofundar comentários sobre cada dispositivo do Projeto de Lei n. 5080/2009, tarefa que exigiria foro próprio. Proponho-me a investigar se o Novo Modelo de Execuções Fiscais conseguirá lograr êxito em suas metas de diminuir o número de litígios e encurtar o tempo de tramitação do processo de cobrança, tornando-o mais simples, barato e eficaz.

Os objetivos a serem perseguidos, nobres e prementes, interessam a toda a sociedade, transbordando efeitos para muito além do mundo jurídico.

A principal premissa do "Novo Modelo" é o esgotamento do sistema atual. Eis a questão que passaremos agora a perscrutar. Em outras palavras, cumpre questionar se o modelo proposto trará a eficácia perseguida e ainda não encontrada.

Aqueles que convivem com a execução fiscal em seu dia-a-dia sabem que o primeiro óbice enfrentado para a realização do crédito público é a localização do devedor e seus bens, muitas vezes alienados durante o longo intervalo entre o fato gerador e a efetiva cobrança do crédito.

Chega a ser curioso que em plena "Era da Informação" o maior problema enfrentado por todos aqueles que lidam com execuções fiscais seja exatamente a dificuldade em obter informações a respeito da localização do devedor e de seus possíveis bens. Causa ainda maior estranheza o fato das informações estarem disponíveis, dispersas, muitas vezes em bancos de dados da própria fazenda exeqüente, e cujo acesso é sistematicamente sonegado aos responsáveis pela localização do devedor e seus bens.

Circulam em toda a imprensa notícias de que a Receita Federal dispõe de supercomputadores, alguns até batizados com nomes pomposos, capazes de cruzar informações por meio de avançados sistemas de inteligência artificial. Apesar das informações já estarem disponíveis em bancos de dados dispersos, não dispõem os órgãos de cobrança da União, e muito menos os demais entes federados, de um único sistema de informática que trate com propriedade os dados coletados.

É paradoxal que os Procuradores da Fazenda Nacional encontrem enormes dificuldades de acesso aos bancos de dados da própria Fazenda Nacional, a maioria operados pela Receita Federal. Em alguns casos, de tão dispersos os dados tornam-se inacessíveis. Em outros, a utilização de diferentes plataformas impede o acesso às tão essenciais informações.

Outro ponto que merece destaque é o sensível incremento de trabalho a ser suportado pelas Fazendas Públicas exeqüentes. Parte considerável do fluxo de trabalho agora realizado pelas serventias judiciais passarão para a responsabilidade dos credores. Até o momento, no entanto, não foi divulgado qualquer estudo a respeito da quantidade e qualificação da mão-de-obra necessária para fazer frente ao imenso incremento de trabalho a ser suportado pelas fazendas credoras. Pressuposto da eficácia de qualquer modelo de gestão, a política de recursos humanos foi solenemente esquecida pelo novo modelo.

Se especialmente no caso da União a fragilidade do capital humano já beirava o desespero, a situação muito se agravará com as novas atribuições exigidas pelo novo modelo. O artigo 5°, parágrafo 3°, por exemplo, pressupõe boa dose de organização e agilidade das Fazendas credoras, já que o crédito público será considerado garantido se as garantias oferecidas não forem analisadas e eventualmente rechaçadas no prazo improrrogável de 15 dias.

O parágrafo 4° do mesmo artigo 5° facultará ao contribuinte a segunda oportunidade de contraditório desde a inscrição do crédito.

Se a discussão a respeito da suficiência e idoneidade das garantias apresenta considerável potencial litigioso, os casos de declaração de impenhorabilidade serão seguramente objeto de incontáveis questionamentos administrativos que, logo em seguida, serão repetidos na esfera judicial.

Os parágrafos 6° e 7°, ainda do artigo 5°, que tratam de constrição preparatória e protesto de título, também a demandar o rigoroso controle de prazos e tramitação física de autos, constituirão outro foco de litígios administrativos e renovação da mesma discussão por meio do legítimo exercício do direito de ação.

O artigo 7°, por sua vez, prevê recurso semelhante à atual Exceção de Pré-Executividade, mas desta vez a ser proposto e julgado na esfera administrativa, com o inevitável estabelecimento do contraditório.

Outro foco de litígios e demandas administrativas é o artigo 9°, que trata de constrição preparatória, penhora e avaliação de bens. Como em todas as demais fases do procedimento administrativo anterior ao ajuizamento da execução, os atos e decisões dos representantes da Fazenda Pública exeqüente serão rebatidos na fase preliminar e renovados na esfera judicial por meio de ações próprias (o plural é proposital), tudo ainda antes do ajuizamento da ação de execução fiscal propriamente dita. Em outras palavras, o duplo ou triplo controle de legalidade oferecerá larga margem de segurança ao contribuinte, mas, em contrapartida, contribuirá para considerável aumento do prazo para a satisfação do crédito tributário.

O artigo 11 é outro dispositivo que impõe o investimento em mão-de-obra qualificada. Afinal, cabe à exeqüente, em 15 dias, manifestar-se tecnicamente sobre a impugnação ao valor atribuído aos bens constritos. Eis aí mais um foco de conflito a ser dirimido pelo Poder Judiciário.

Os artigos 13, 15, 17, 18 e 20, todos, igualmente, implicam controles de prazos administrativos, muitos preclusivos, e estabelecem providências a serem tomadas, em caráter obrigatório, pelas Fazendas exeqüentes, sempre sob pena de ineficácia dos atos anteriores. Importante lembrar que a cada providência tomada pela credora caberá recurso administrativo e, caso não acolhido, o socorro ao Poder Judiciário, seja por meio de mandado de segurança, ação cautelar, embargos do devedor ou qualquer outra medida que encontra limites apenas na criatividade do advogado do contribuinte.

Importante ressaltar que todo o périplo processual até o momento mencionado diz respeito apenas à fase administrativa, ou seja, aos atos anteriores ao ajuizamento da ação de execução fiscal. Significa dizer que, durante toda essa saga, o prazo de prescrição intercorrente estará em curso, uma vez que iniciado com a notificação da inscrição em dívida ativa (parágrafo 10 do artigo 5°). Em outras palavras, se as Fazendas Públicas não estiverem muito bem aparelhadas tanto em estrutura física quanto em relação ao capital humano, corre-se o sério risco de grande parte dos créditos serem fulminados pela prescrição intercorrente antes mesmo do início da ação de execução fiscal.

Não é pessimismo prever que o excesso de impugnações administrativas, sempre renovadas em ações judiciais diversas, jogará por terra o objetivo de diminuir a litigiosidade inerente ao processo executivo. Estimular-se-á o litígio para os devedores dotados de bens ao mesmo tempo em que serão beneficiados os recalcitrantes, aqueles que apenas procrastinam e, por isso, poderão ser contemplados com o prêmio da prescrição intercorrente.

Quando se fala na necessidade imperativa de as Fazendas Públicas investirem na contratação maciça de recursos humanos, sobretudo se o novo modelo for aprovado, convém mencionar, a título exemplificativo, que a Justiça Federal da 3ª Região, apenas no município de São Paulo destina aos feitos fiscais 200 funcionários e mais de 100 Oficiais de Justiça, todos qualificados, dotados de plano de carreira e remuneração condigna. No caso da assunção das atribuições pelas Fazendas Públicas, o incremento de pessoal deve levar

em consideração, ainda, que, além das funções cartorárias ordinárias, a credora deve também executar a pesquisa de bens e o controle rigoroso de prazos. Afinal, qualquer falha no fluxo de processos guarda em seu bojo o potencial para fulminar o crédito pela prescrição intercorrente.

Para ilustrar o descompasso entre as realidades experimentadas pelo Poder Judiciário e as Fazendas Públicas, basta afirmar que, enquanto a Justiça Federal da capital do Estado de São Paulo mantém os mencionados 200 funcionários e mais de 100 Oficiais de Justiça, número, diga-se de passagem, insuficiente para a célere tramitação dos mais de 600 mil processos de execução fiscal, a Procuradoria da Fazenda Nacional ostenta em seus quadros, para tratar da mesma matéria (pela Divisão DIAFI) 04 (não se trata de erro de grafia), o número é este, quatro servidores efetivos e 07 (sete) cedidos pelo Serpro.

Ainda sobre os investimentos necessários para concretizar o Novo Modelo, não pode ser esquecida a estrutura física para a recepção e tramitação de processos, atendimento a contribuintes e advogados, instalação do parque de informática e novos servidores. Merece atenção o artigo 35 do Projeto de Lei, segundo o qual todas as execuções não embargadas, ou seja, mais de 90% do estoque, serão remetidas às Fazendas Exeqüentes. No caso da Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo, 21 novos prédios terão que ser adquiridos para o mesmo número de projeções Seccionais, já que nenhuma suportaria a nova demanda. Se não bastasse, outra sede Regional também teria que ser adquirida ou locada.

Diante do descomunal aumento de atribuições das Fazendas Públicas, há que se indagar se eventualmente foi elaborado estudo, planilha ou estatística a respeito do volume de recursos necessários para seu aparelhamento físico e humano.

Embora o projeto represente avanços em alguns pontos, é forçoso concluir que não serão atingidos os objetivos concernentes

à redução do custo de tramitação dos processos, ao estímulo ao pagamento espontâneo e à diminuição de litígios.

Seja qual for o modelo de cobrança a ser adotado, os resultados pretendidos não serão atingidos se não forem solucionados os problemas concernentes: 1) ao acesso a informações; 2) ao parque de informática e inteligência; 3) às condições dignas de trabalho; 4) à ausência de política de recursos humanos; 5) à ausência de recursos humanos para realizar atividades meio; 6) à ausência de políticas positivas de estímulo ao pagamento espontâneo (ex: facilidade de crédito para bons pagadores); 6) à manutenção da dupla instância de cobrança (administrativa e judicial); 7) ao excesso de recursos (em sentido lato) processuais e administrativos; 8) à ausência de estatísticas e estudos a respeito dos gargalos da execução fiscal.

Entre as inovações legislativas e procedimentais salutares e convenientes, é justo destacar a possibilidade da apresentação de garantias administrativas antes do ajuizamento da execução, e também merecem aplausos os dispositivos que estabelecem a presunção absoluta de validade da notificação entregue no endereço declarado ao Fisco. A previsão da criação do SNIPC (Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes) é tão edificante que induz os incautos a especularem sobre o porquê desse cadastro, tão essencial, ainda não existir, em plena era da informação. Cumpre enfatizar que todos os avanços pontuais veiculados pelo Projeto de Lei 5080/09 poderão ser criados independentemente da aprovação do Novo Modelo.

Parece, por fim, que não foram suficientemente trabalhadas soluções a problemas práticos que, a despeito de aparentemente serem reputados como "menores", na realidade constituem os grandes gargalos a serem suprimidos.

Apesar da boa-vontade com que me propus a analisar a proposta de projeto, antevejo que a maior finalidade perseguida, qual seja, o aumento da eficácia do procedimento de cobrança, não será

atingida. Muito pelo contrário. O modelo proposto é incompleto e, se assim permanecer, trará como resultado apenas a transferência da morosidade. Se antes os processos paravam no Judiciário, agora serão paralisados na PGFN e nas demais Fazendas credoras.

Mantidas as mesmas insuficiências demonstradas, o resultado não será diferente daquele hoje experimentado, seja qual for o modelo adotado ou a marca de fantasia que lhe queiram imprimir. Mesmo com nova roupagem, todo o esforço será fadado ao fenômeno fartamente conhecido até por aqueles que nunca em sua vida profissional tenham sequer passado perto de uma ação de execução fiscal: a ineficácia.

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. Muitas vezes objeto de eufemismos e omissões, os parcos investimentos em informática realizados pela PGFN, por exemplo, são desnudados quando instituições como o Bradesco divulgam investimentos anuais superiores a 01 (um) bilhão de reais em Tecnologia da Informação.

Injusto falar em falência do sistema quando um representante da Fazenda Pública Nacional atua de maneira concomitante em mais de 9.000 processos de execução fiscal (dados da publicação "Números da PGFN" – SINPROFAZ). Aos poucos e valorosos servidores são negadas oportunidades de capacitação profissional ou crescimento pelo mérito. O que dizer então de políticas de valorização profissional por meio do estabelecimento de metas e premiação de resultados?

Não raro, os responsáveis pela cobrança do crédito público não têm acesso sequer às mais comezinhas ferramentas de trabalho, como combustível para a viatura oficial, tinta para impressora ou papel.

Diante da realidade estrutural oferecida aos responsáveis pela cobrança, é no mínimo açodado falar em falência do sistema.

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. A MP 449 mais uma vez nos ensina que o projeto encaminhado ao congresso pode ganhar contornos inimagináveis quando de lá sai aprovado.

Medidas pontuais, precedidas de estudos estatísticos destinados a identificar os gargalos do processo de execução, tendem a ser mais efetivas e embutem menores riscos. Sem o tratamento adequado das questões que atravancam o dia-a-dia dos responsáveis pela cobrança do crédito público, todo o novo modelo está fadado a repetir a rotina da construção de túneis em São Paulo, que não resolvem o problema do trânsito mas criam um enorme transtorno e simplesmente transferem o tráfego para outra via.

Ao transferir atribuições administrativas para o credor, desaparelhado e carente de estrutura física e humana, a tendência é que o novo modelo nada ou muito pouco acrescente em eficácia ao sistema de cobrança do crédito público. Da mesma maneira que um túnel transfere o trânsito, o novo modelo transferirá a morosidade. Se antes o processo dormia nos escaninhos do Judiciário, passará agora a hibernar nas prateleiras dos credores até ser atingido pela prescrição.

O maior mérito do PL 5080/2009 é estimular o debate sobre a temática das ações de cobrança, suscitar a busca pela eficácia de um sistema que não tem cumprido seu papel. No afã de oferecer solução mágica ao problema, mirou-se a resolução de situações externas ao cotidiano daqueles que exercem o protagonismo na função de constituir e cobrar o crédito público. Os problemas internos das Fazendas, no entanto, foram omitidos, o que dá a entender, àqueles

não afeitos às agruras do dia-a-dia das Execuções Fiscais, que as Fazendas Públicas dispõem da mesma estrutura física e humana disponibilizadas ao Poder Judiciário. E como a realidade costuma insistir em não se curvar à Lei, a assunção das novas atribuições implicará, como querem alguns, a diminuição do estoque de dívida, mas não como conseqüência da eficácia do sistema, mas da ineficiência dos credores, que não conseguirão operar milagres e afastar a inevitável prescrição.

Da mesma maneira que um paciente acometido pela hipermetropia, o Projeto de Lei 5080/2009 tenta enxergar longe, mas não consegue ver que as soluções estão perto, nem perceber os reais problemas enfrentados pelas Fazendas Públicas na ingrata missão de realizar o crédito pertencente à sociedade.

IMPLEMENTAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA E REESTRUTURAÇÃO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL: DUAS REALIDADES INDISSOCIÁVEIS

Marco Antonio Sarmento Gadelha
Procurador da Fazenda Nacional no Estado da Paraíba

1. Introdução

Tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 5.080/2009, que trata da adoção da Execução Fiscal Administrativa para a cobrança dos créditos de natureza tributária e não-tributária da União, Estados, Distrito Federal, Municípios[1] e respectivas autarquias e fundações.

A proposta foi sustentada pelo Desembargador Federal Antonio Souza Prudente no *Forum de Debates sobre Modernização do Direito*, realizado em Balneário Camboriú, em novembro de 2000, muito embora venha sendo defendida, desde a década de 70, pelo procurador da Fazenda Nacional Leon Frejda Sklarowski.

Não pretendemos aqui desenvolver detida análise sobre as vantagens ou desvantagens decorrentes da adoção de determinado modelo de execução do crédito público; já que, no que se refere especificamente ao modelo administrativo de cobrança, parece pairar um certo consenso a respeito de sua eficiência – o que se extrai da análise da experiência de países como a Espanha, Itália, Alemanha, Portugal, dentre outros.

Sabemos todos, no entanto, que o eventual sucesso ou insucesso na adoção de determinado modelo ou instituto jurídico guarda estreita correlação com aspectos outros, de ordem econômica, política, sociológica, administrativa, dentre outros. Nessa vertente, nosso principal objetivo com o presente trabalho reside em demonstrar a absoluta necessidade de estruturação e modernização da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como condição imprescindível, inafastável, à eficiência do novo modelo de cobrança proposto.

2. As Justificativas da Mudança

Conforme a exposição de motivos do Projeto de Lei nº 5.080/2009, a substituição do atual modelo de cobrança é medida imperativa, uma vez que a sistemática instituída pela Lei nº 6.830/80, *"(...) pela alta dose de formalidade de que se reveste o processo judicial, apresenta-se como um sistema altamente moroso, caro e de baixa eficiência"*. Afirma-se ainda 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 do estoque. (...) 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 essa proporção é de 36,8% e retrata o crescimento vegetativo equivalente ao da Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo."*

A exposição de motivos do PL nº 5.080/2009 destaca, portanto, a falência do modelo hoje vigente, asseverando-se que, segundo estimativas, *"(...) em média, a fase administrativa dura 4 anos, enquanto que a fase judicial leva 12 anos para ser concluída, o que explica a baixa satisfação eficácia da execução forçada (menos de 1% do estoque da dívida ativa da União ingressam nos cofres públicos a cada ano por essa via (...)"*, e 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, sabedouras 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."*

Desse modo, como podemos perceber, o ressurgimento da discussão sobre a proposição de um novo modelo para a cobrança do crédito público assentou-se, basicamente, na necessidade de desafogamento do Judiciário e na propalada ineficiência do atual modelo de cobrança.

Resta-nos a pergunta fundamental: mudando simplesmente os atores, sem que sejam extirpadas as raízes do problema, mudar-se-á o resultado final?

3. A Nova Proposta

O processo de execução por título extrajudicial tem por principal objetivo a *constrição e expropriação* de bens do devedor visando a *satisfação* da obrigação encartada no título executivo.

Uma vez existentes bens do devedor, a finalização do processo dependerá apenas em transferir-se o produto de sua alienação ao credor. No entanto, a razão maior do crescente acúmulo de ações executivas está na impossibilidade de localização ou na inexistência de bens do devedor - circunstância que constitui inegável óbice a finalização do processo – e na inexistência de alternativas visando a eliminação eficiente de processos em que inviável a recuperação de créditos.

A eficiência da cobrança depende, portanto, do aperfeiçoamento dos mecanismos de busca e de acesso a informações patrimoniais, bem como da garantia de manutenção de um número razoável de processos para acompanhamento, de modo a não comprometer a

qualidade da atuação daqueles responsáveis pela cobrança. Nesse binômio *(informações patrimoniais x número de processos)* reside uma das grandes causas da ineficiência da cobrança, segundo o modelo atual.

O novo modelo de cobrança, a ser instituído na forma do Projeto de Lei nº 5.080/2009, traz em seu corpo algumas inovações, dentre as quais destacamos: a transposição da fase inicial da execução para a esfera administrativa; utilização de meios eletrônicos para a prática de atos de comunicação, constrição e alienação; criação de um banco de dados nacional e unificado de informações patrimoniais.

A criação de um cadastro nacional de informações patrimoniais representa um importante passo na resolução do problema referente ao acesso às informações patrimoniais do devedor, porém, sequer tangencia o problema concernente ao elevado número de processos em curso. Quanto a esse último aspecto, a proposta repete os erros do passado, não trazendo nenhum avanço no que se refere ao entrave – até agora sem solução – causado pelos processos onde inexistentes bens passíveis de constrição. Muito embora a lei atualmente em vigor (Lei nº 6.830/80) e o novo projeto prevejam a suspensão e a destinação de tais processos ao arquivo provisório (onde aguardarão a fatalidade do decurso do prazo prescricional), o fato é que as execuções quase sempre persistem em seu trâmite regular, diante da obrigação legalmente imposta ao procurador em localizar bens do devedor enquanto não fulminado o direito de cobrança pela prescrição - o que institui um paradoxo, já que a prescrição, para que se verifique, depende do arquivamento dos autos do processo.

Desse modo, à primeira vista, embora as inovações contidas no projeto possam contribuir para o aperfeiçoamento dos atuais mecanismos de cobrança, elas não são suficientes para remover os principais obstáculos à eficiência, presentes no modelo atualmente vigente. Por outro lado, remanescem dúvidas consideráveis sobre a

implementação, em tempo hábil, de todos os meios necessários ao desempenho eficaz das novas atribuições outorgadas aos órgãos administrativos de cobrança.

Tais problemas maculam a certeza de melhorias decorrentes da adoção do novo modelo, pondo em risco – o que é mais grave – postulados como o da segurança jurídica e da proteção ao patrimônio público.

3.1. Desafogamento do Judiciário x Sobrecarga da PGFN

Como é de amplo conhecimento, no plano federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional padece de graves problemas estruturais, dentre os quais se incluem: ausência de carreira técnica de apoio, necessidade de integração de sistemas informatizados, número insuficiente de servidores, carência de espaço físico em algumas unidades, dentre outros. É igualmente notória a circunstância de que tais problemas foram sobremaneira agravados com a assunção, pela União (leia-se PGFN), da cobrança dos créditos previdenciários, outrora cobrados pela Procuradoria Federal Especializada do INSS.

Como já explicitado alhures, um dos motivos ensejadores da alteração do atual modelo de cobrança reside na necessidade de desafogamento do Poder Judiciário, considerando que as execuções fiscais correspondem a **mais de 50% do número de processos ali em curso**. Importante salientar que, embora já congestionado, a média de servidores auxiliares por magistrado no Poder Judiciário é de 18,81 servidores, enquanto *na PGFN a média é de 1,82 servidor para cada procurador*[1].

Além das atuais atribuições, o novo projeto transpõe para a PGFN outras ora inexistentes ou anteriormente a cargo do Judiciário, a exemplo do encaminhamento da certidão da dívida ativa para protesto, resolução de incidentes administrativos, controle de novos prazos, penhora, avaliação e alienação de bens, expedição de notificações e outros atos de comunicação, o que só agrava o problema.

A nova proposta também traduz verdadeiro incremento da litigiosidade, já que aos questionamentos comuns atualmente existentes (duplicidade de cobrança, pagamento ou compensação anteriores à inscrição, dentre outros vícios formais ou materiais do lançamento) somar-se-ão outros decorrentes da prática de atos administrativos de constrição, avaliação, alienação e de comunicação - todos sujeitos ao controle jurisdicional. De acordo com as novas regras, o não ajuizamento da execução fiscal, diante da inexistência de bens, também não elimina a possibilidade de discussão judicial da dívida por quem a entenda indevida. Desse modo, podemos enumerar algumas situações muito comuns no processo de execução, com elevado potencial de litigiosidade em face da adoção do novo modelo: a) protesto judicial da dívida; b) ilegitimidade em face da inclusão de sócio co-responsável; c) alegação de impenhorabilidade nos atos de constrição preparatória; d) nulidades do processo administrativo (citação, bloqueio/penhora, avaliação, intimações, etc); e) inconformidade com os honorários fixados em decorrência de anulação/cancelamento e alteração da inscrição[2]. Acrescentamos que as vias de insurgência na esfera administrativa **não possuem efeito suspensivo, por expressa determinação no projeto**, o que ratifica este posicionamento.

Desse modo, ao transpor para a esfera administrativa atribuições atualmente a cargo do Judiciário, com a manutenção da via judicial de insurgência (e não poderia ser de outra forma) o projeto trará ainda maior sobrecarga de trabalho para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com impactos indesejáveis na efetividade da cobrança, na credibilidade da instituição e conseqüente possibilidade de dano ao patrimônio público.

3.2. Da Prescrição como Fator de Redução do Número de Processos

Defensores do projeto mencionam, dentre as regras basilares da nova proposta, que eventuais créditos prescritos serão cancelados, desafogando o órgão administrativo de cobrança.

Ora, não há nenhum caráter inovador na regra, vez que o reconhecimento *ex officio* da prescrição já foi autorizado há alguns anos na PGFN, sem impactos significativos na eficiência da cobrança.

Quanto a prescrição intercorrente, é importante lembrar que o seu reconhecimento está condicionado ao decurso do prazo, em geral de cinco anos, contados da data de arquivamento do processo. Nesse aspecto, lembramos que, mesmo contando com o controle do Judiciário (medida que reduz a probabilidade de equívocos), há uma notória cultura de resistência quanto a aplicação da medida de suspensão e arquivamento dos autos da execução com base no art. 40 da Lei nº 6.830/80 – resistência esta proporcional ao valor do débito em cobrança e guiada pela perspectiva, sempre presente, de localização de bens do devedor –, o que contribui para a perpetuação do processo de execução.

Nos termos do novo projeto, a suspensão e o arquivamento dos autos do processo administrativo continuam *condicionados a inexistência de bens do devedor, sendo* exigida a pesquisa de bens por outros meios disponíveis, além do Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes - SNIPC. *Nesse aspecto, podemos perfeitamente notar que* **a redação do art. 20, § 1º do projeto[3] é praticamente a mesma do art. 40, § 2º da Lei nº 6.830/80[4] atualmente vigente, razão pela qual, uma vez mantida a norma, é de se pressupor a repetição do padrão de comportamento, e, portanto, a manutenção do atual quadro de crescimento do estoque[5]**.

3.3. O Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes - SNIPC

Um dos pontos que também suscitam questionamentos se encontra na expectativa em relação ao banco de informações patrimoniais a ser criado (o SNIPC). Trata-se da criação de um banco de dados unificado, de abrangência nacional, congregando todas as informações patrimoniais de um determinado contribuinte, o que,

sem sombra de dúvida, constitui uma ferramenta essencial a um eficiente trabalho de recuperação de créditos.

No entanto, uma das questões a serem esclarecidas reside em quem alimentará o SNIPC? Como se dará essa alimentação? É de se pressupor a imediata integração entre os mais diversos sistemas dos diferentes órgãos? Seriam os novos sistemas testados e implementados com as funcionalidades necessárias a automatização de rotinas no tempo necessário?

Deve-se ponderar que, muito embora passados *quatro anos* desde a criação da Super-Receita (MP 258/2005 e Lei nº 11.457/2007), ainda não foi solucionado o problema da integração entre os sistemas da Previdência e os da Receita Federal do Brasil. Nesse plano emergem, portanto, sérias dúvidas sobre a transposição dos obstáculos jurídicos e materiais à integração e ao pleno acesso da PGFN aos inúmeros bancos de dados contendo informações patrimoniais administrados pelos diversos entes federativos.

Ademais, conforme já exposto, ainda que pressuposta a ideal implantação do SNIPC isso não eximirá o procurador do encaminhamento de ofícios a outros órgãos com o objetivo de encontrar bens do devedor (cf. art. 3º, § 4º e art. 21, § 1º do PL nº 5.080/2009), reproduzindo o quadro de represamento de ações atualmente existente, só que agora na esfera administrativa.

4. Conclusão

Em que se destaquem algumas inovações – a exemplo da prática de atos por meio eletrônico e previsão de criação do SNIPC - em contornos gerais, vislumbra-se uma mera transposição de parte do procedimento já existente na esfera judiciária para o âmbito administrativo. Muito embora ainda presente a necessidade de resolução de relevantes entraves existentes no paradigma atual de cobrança, é certo que a solução encontrada no Projeto de Lei nº 5.080/2009 deve ter, como *premissa fundamental*, a imediata estruturação dos órgãos administrativos de cobrança.

No que se refere a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é absolutamente importante atentarmos para a necessidade de investimentos imediatos na criação de quadro técnico de apoio, nomeação de novos servidores, desenvolvimento e integração de sistemas, capacitação e treinamento, de modo a preparar a PGFN para a relevante missão a ser-lhe outorgada, conforme a nova proposta em discussão.

Notas

[1] Para os Municípios, e respectivas autarquias e fundações, a cobrança da dívida ativa na forma da nova lei é facultativa.

[2] Fonte: *Relatório de Gestão* da PGFN 2008 e *Justiça em Números*, CNJ, *2008*.

[3] O Projeto de Lei nº 5.080/2009 prevê três vias judiciais de insurgência: *incidente de impugnação aos atos de execução, embargos e ações autônomas*.

[4] PL 5080/2009: "Art. 20. (...)

§ 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."

[5] *L. 6830/80: "Art. 40 (...)*

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)"

[6] Melhor seria a previsão expressa de suficiência da consulta ao SNIPC, com resultados negativos, para a adoção da providência de suspensão e arquivamento - ainda que fixado um valor de alçada para a aplicação da regra.

DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E DA FAZENDA PÚBLICA: UMA SIMETRIA NECESSÁRIA NO NOVO MODELO DE COBRANÇA TRIBUTÁRIA

Marcus Abraham
Professor Adjunto de Direito Financeiro – UERJ
Doutor em Direito Público – UERJ
Mestre em Direito Tributário – UCAM
MBA em Direito Empresarial – EMERJ/CEE
Procurador da Fazenda Nacional
Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro - ABDF

Já li e reli diversas versões dos Projetos de lei para alterar atual modelo de cobrança tributária. Hoje temos na mesa um "pacote" federal com quatro propostas: a "Nova Execução Fiscal", a "Transação em Matéria Tributária", as "Alterações Gerais na Legislação Tributária" e um projeto de lei complementar que traz "Alterações no Código Tributário Nacional". Esses projetos já foram, inclusive, assinados pelo Presidente da República e encaminhados ao Congresso Nacional.

Seus objetivos são nobres e, se efetivamente atingidos, dignos de aplausos. Dentre os seus fins mais relevantes, podemos citar os seguintes: reduzir os custos de administração tributária e de sua estrutura de cobrança; estimular o pagamento espontâneo ou o parcelamento de créditos; diminuir o número de litígios e impedir a criação de novas demandas judiciais, seja no âmbito administrativo ou judicial; indicar novas formas de oferta de garantias judiciais e extrajudiciais; permitir novos mecanismos de constrição, indis-

ponibilidade de bens do devedor, inclusive o seu bloqueio provisório; incorporar a exceção de pré-executividade na esfera administrativa; criar Câmaras de Conciliação para a solução prévia de futuros litígios pela transação tributária.

Entretanto, independente de seus atributos ou virtudes, que são efetivamente evidentes, devemos destacar uma carência que é comum nestes projetos de lei: a inexistência do reconhecimento expresso, com a respectiva positivação, tanto dos direitos fundamentais do contribuinte, quanto daquelas prerrogativas da fazenda pública necessárias ao pleno exercício do seu mister. Esta deficiência poderia ser facilmente corrigida pela respectiva concreção normativa, seja enxertando tais reconhecimentos em algum desses projetos ou agregando-se um novo projeto de lei específico no pacote ora encaminhado ao Congresso Nacional.

Perde-se, assim, uma oportunidade ímpar de se conferir maior legitimidade ao Sistema Tributário Nacional, dotando-o da clareza, certeza, garantia e efetividade, características imprescindíveis para as regras fiscais, e, na mesma medida, valiosas para ambos os lados – Contribuintes e Fazenda Pública. Desta maneira, reafirmar-se-iam os pilares da justiça no Estado Democrático de Direito Fiscal: a segurança jurídica, a liberdade e a igualdade.

Mas este "dever de casa" mais uma vez é descuidado, e por decorrência, o hoje já tão criticado conjunto normativo tributário que dispomos, terá a sua questionabilidade potencializada, na medida em que ora se apresenta à sociedade todo um conjunto de regras de cobrança sem lhe oferecer uma contrapartida, ao mesmo tempo em que se assiste, ano após ano, o incremento da carga fiscal brasileira sem que haja, na mesma proporção de seu crescimento, o devido retorno para a sociedade em bens e serviços públicos, garantidores de um mínimo existencial, imperioso a realizar o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III, CF/88).

Segundo Ives Grandra da Silva Martins[1], a imposição tributária ganha formulação de "*norma de rejeição social*", pois os que a ela estão sujeitos sabem que devem pagar o que é necessário objetivamente ao Estado e pagar para o que constitui desperdício estatal. Seis razões são relacionadas pelo jurista para justificar esta maneira negativa de se ver os tributos: a) o contribuinte entende que a fixação de objetivos correlatos às necessidades públicas é indevidamente dimensionada e as respectivas prioridades são incorretamente eleitas; b) o contribuinte contesta os gastos supérfluos do Poder Público, desde o excesso de recursos humanos e a respectiva remuneração às mordomias institucionalizadas (em todos os seus poderes); c) o contribuinte se sente injustiçado com a política fiscal, seja por um tratamento desigual entre seus pares, seja pela implementação de uma carga fiscal que não respeita a capacidade contributiva; d) o contribuinte percebe a sonegação de outros e questiona a ineficiência da máquina fiscalizadora do Estado; e) o contribuinte sofre com abusos por parte de alguns agentes públicos responsáveis pela fiscalização que buscam, em benefício próprio, ganhos ilícitos; f) o contribuinte se sente penalizado ao ter que suportar um ônus fiscal elevado para compensar a receita não-arrecadável dos sonegadores.[2]

Tipke, aliás, já dizia que não há imposto que seja pago espontânea e alegremente pelo contribuinte. Condorcet Rezende[3], espirituosamente, nos relata que, não obstante a clássica declaração de Oliver Holmes, de que "*gostava de pagar impostos, porque com eles comprava civilização*", esta foi objeto de observação jocosa de Will Rogers (comediante americano), segundo o qual "*pelo montante que pagara ao governo norte-americano, ele já teria comprado civilização para o resto da vida*".

---

[1] MARTINS, Ives Gandra da Silva.Teoria da Imposição Tributária. 2.ed. São Paulo: LTR editora, 1998. p.129

[2] Ibidem., p.130-131.

[3] REZENDE, Condorcet. **Relações Fisco x Contribuinte**. in REZENDE, Condorcet (Org.). Semana de Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 168.

Há muitos anos Alfredo Augusto Becker já expressava seu descontentamento com o sistema tributário brasileiro, chegando a intitular o primeiro capítulo de sua clássica obra "*Teoria Geral do Direito Tributário*"[4], com o epíteto de "Manicômio Jurídico Tributário", publicando, também, o seu festejado "*Carnaval Tributário*"[5], com o mesmo espírito crítico-sarcástico. E, acompanhando Becker, Antonio Roberto Sampaio Dória[6], em sua clássica obra sobre elisão e evasão fiscal, sugeria ao nosso Direito Tributário a natureza de uma "*especialidade esotérica*".

Portanto, se é neste complexo cenário tributário em que vivemos hoje, por que não aproveitarmos o ensejo para introduzir mudanças positivas? Embora cheios de limitações, revisitar o texto do PLC nº 38/2007, de autoria do Deputado Federal Sandro Mabel ou, até mesmo do seu predecessor e mais conhecido PLC nº 646/99, de autoria do Senador Jorge Bornhausen, que dispõe sobre os direitos e garantias do contribuinte, intitulado "Código de Defesa do Contribuinte", que anda a passos de cágado no nosso legislativo e que atualmente se encontra na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, e dar a qualquer um destes estatutos (ou criar um novo) a devida harmonização com o novo modelo de cobrança a que se pretende aprovar, seria uma atitude mais do que louvável. Afinal, muitos países de tradição democrática, hoje, já possuem o seu estatuto do contribuinte. Assim encontramos, por exemplo, no Canadá (*Declaration of Taxpayer Rights*, de 1985), nos Estados Unidos da América (*Taxpayer Bill of Rights*, de 1998), na Espanha (Ley de Derechos Y Garantias de los Contribuyntes, de 1998) e na Itália (Statuto del Diritti del Contribuente, de 2000).

A propósito, se é certo que o parágrafo primeiro do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 afirme categoricamente que "*As*

[4] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998

Idem. **Carnaval Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

[6] DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2.ed. São Paulo: Bushatsky, 1977 p. 23.

normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata", nem o Executivo consegue implementá-las, por ter na atuação de seus agentes uma conduta extremamente vinculada a legalidade estrita, ranço de um positivismo exacerbado (que teve seu ponto culminante no normativismo de Hans Kelsen[7]), nem o Judiciário as aplica na sua plenitude, numa postura restritiva e formalista, ao afirmar em seus julgados que muitos destes direitos dependem de concreção legislativa, chegando, inclusive, a reconhecer a sua limitação, como restou expresso no voto do Ministro do STF Gilmar Mendes, no julgamento do Mandado de Injunção 670-ES, em 25/10/2007, que assim consignou: "*Na experiência do direito comparado (em especial, na Alemanha e na Itália), admite-se que o Poder Judiciário adote medidas normativas como alternativa legítima de superação de omissões inconstitucionais, sem que a proteção judicial efetiva a direitos fundamentais se configure como ofensa ao modelo de separação de poderes (CF, art. 2o).*". Assim, a solução para tal impasse deveria vir das mãos do Poder Legislativo, legítimo agente no jogo democrático.

Sob outro prisma, perde-se igual oportunidade de criar um conjunto normativo para dar a Fazenda Pública, em todas as suas esferas, a necessária estrutura, autonomia e capacidade jurídica de exercer o seu *munus*. Instituir normas tributárias sem oferecer, simultaneamente, a devida estrutura para a sua implementação e execução é uma política desprovida de razoabilidade.

Com efeito, o inciso XXII do artigo 37 da atual Carta Magna brasileira (inserido pela Emenda Constitucional nº 42/03), afirma categoricamente que as administrações tributárias de todas as esferas da federação são atividades essenciais ao funcionamento do Estado e que terão recursos prioritários para a realização de suas atividades. Mas o que vemos é a total inércia dos governos que entram e saem, sem oferecer um mínimo de recursos humanos, materiais e financeiros para o bom funcionamento das Fazendas Publicas na defesa dos

[7] KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 387-397.

interesses coletivos. Muito pelo contrário, os eventuais aprimoramentos e melhorias que ocasionalmente são concedidas às Fazendas Públicas, aos seus integrantes e para a sua estrutura acabam sucateadas pelo tempo e pelas omissões das políticas governamentais, transformando a máquina estatal arrecadatória em um grande sistema inoperante e, por decorrência, embaraçando o já difícil relacionamento entre o fisco e o contribuinte.

Deveríamos buscar em exemplos históricos brasileiros, originários de períodos de regimes democráticos, as sugestões para minimizar os conflitos e apaziguar o relacionamento entre fisco e contribuinte, remontando a uma época em que partia da própria Fazenda Pública a implementação de uma estratégia instrutiva e de aproximação com o contribuinte. Assim é que foi, durante a vigência da Carta Constitucional Democrática de 1934, publicado no Diário Oficial, Seção I, de 25-11-1936, a Circular nº 37, que trazia no seu texto o seguinte ideário fiscal: "*Arrecadar com método e justiça, fiscalizar instruindo e combater a fraude, procurando discernir entre o dolo e a boa-fé. Fisco e contribuinte devem estar de mãos dadas*".

Não podemos negar que a sociedade de hoje, num ritmo progressivamente acelerado, tem se tornado cada vez mais complexa, e com ela, a atuação do Estado faz-se, na mesma medida, imprescindível. Entretanto, acreditamos numa atuação necessariamente equilibrada e harmônica entre os ideais do regime liberalista e intervencionista, flexível e mutável o suficiente para encontrar a sua medida justa e ideal, conforme a conjuntura que se apresentar. Mas acreditamos também que, independente de seu modelo ou escola, deve haver uma atuação fundada essencialmente em um conceito mestre: o de *justiça*, em qualquer tempo, momento ou lugar, almejando sempre a realização e respeito da dignidade do homem, especialmente na seara fiscal, cujas tensões entre Estado e Cidadão são latentes e constantes.

Não obstante já termos deixado para trás aquele formalismo que o positivismo jurídico impunha ao legislador, ao aplicador do Direito e, sobretudo, ao Judiciário, ainda assim, no atual estágio em que nos encontramos do *pós-positivismo*, onde as normas constitucionais ganham efetividade normativa e seus valores se concretizam através de princípios jurídicos, ainda nos deparamos com muita resistência à plena efetividade dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte. E, é exatamente contra este argumento que sugerimos consigná-los expressamente nos textos dos projetos de lei que ora se propõem a alterar os mecanismos de cobrança tributária.

De fato, o *pós-positivismo* reintroduz no ordenamento jurídico positivo as idéias de justiça e legitimidade, através do constitucionalismo moderno, com o retorno aos valores e com a reaproximação entre a moral, a ética e o direito, materializados em princípios jurídicos abrigados na Constituição, que passam a ter maior efetividade normativa, influenciando sobremaneira a teoria da interpretação do direito e, inclusive, do direito tributário. Mas para aquela linha que ainda carrega a resistência natural do positivismo, especialmente dos seguidores de Emilio Betti[8], proeminente mestre da Velha Hermenêutica, que chegava a afirmar que "*toda tentativa de fixar, reduzir e traduzir em termos preceptivos os princípios é ilusória e fadada ao fracasso*", nunca é demais repetir, entalhar ou cravejar os respectivos direitos fundamentais - tanto os dos Contribuintes, quanto os da Fazenda Pública - nos textos normativos, mormente na seara fiscal, em que se usam e abusam de alguns princípios, como se fossem absolutos, tais como o direito de propriedade (art. 5º, inciso XXII, da CF88), o devido processo legal (artº 5º, inciso LIV, CF88) e a livre iniciativa (artº 170, CF88), servindo de bastiões de um Estado de Direito a transformar os contribuintes em anjos e as fazendas públicas em demônios.

Consignar expressamente em texto de lei, os direitos e garantias dos contribuintes, por um lado, e as prerrogativas inafastáveis da Fazenda Pública, especialmente para os seus atores, a permitir a sua

[8] BETTI, Emilio. **Teoria Generale della Interpretazione**, II, p. 846-847, *apud* BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 269.

plena e efetiva atuação, por outro, é um passo necessário para o fortalecimento de qualquer Estado Democrático Fiscal.

É, neste sentido, para que eventuais questionamentos de possíveis omissões ou até mesmo violações aos direitos e garantias fundamentais não cheguem a ser óbices a efetivação das novas regras do modelo de cobrança a que se pretende criar, assim como para dar plena efetividade e pragmaticidade às mudanças normativas a serem implementadas, é que invocamos a necessidade de que tais textos contemplem, em simetria, os direitos e garantias fundamentais do Fisco e do Contribuinte.

PROGNOSE SOBRE A EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE DA DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO

Mario Augusto Carboni

Procurador-Seccional da Fazenda Nacional em Ribeirão Preto-SP

Mestrando em Direito do Trabalho e Seguridade Social - USP

Pós-Graduação em Direito Público/Direito Tributário - UnB

Pós-Graduação em Direito Processual Civil - IBDP

Graduação em Direito pela Faculdade de Direito de Franca

1. Introdução

No plano das reformas políticas, a execução fiscal foi alvo de atenção pelo Conselho Político de Coalizão do Governo Federal no que tange à sua inserção como mecanismo, ao lado de outros, de um novo modelo de cobrança da dívida tributária federal, que tem como diretrizes reduzir os custos de administração do sistema de cobrança, estimular o pagamento ou o parcelamento de créditos, reduzir litígios e a criação de passivos por demandas em excesso no contencioso administrativo ou judicial.

Nesse diapasão, os presidentes dos três Poderes da Federação brasileira se reuniram no dia 13 de abril de 2009, no Palácio do Buriti, na Capital Federal, e assinaram o II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo, sendo que o novo modelo de cobrança tributária com a revisão da legislação referente

à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo constou expressamente no seu Anexo de Matérias Prioritárias, especificamente no item 2.11 sobre Agilidade e Efetividade da Prestação Jurisdicional.

Assim, na data de 20 de abril de 2009, o Poder Executivo Federal apresentou ao Congresso Nacional projeto de lei que dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, o qual se encontra em tramitação sob o n.º 5080/2009, apensado ao PL 2412/2007.

O mencionado projeto de lei, no sentido de agilizar e racionalizar a satisfação do crédito da Fazenda Pública, e descongestionar as vias judiciais, prevê a execução fiscal basicamente em dois momentos: o administrativo e o judicial.

Em linhas gerais, o primeiro momento da cobrança executiva tem natureza preparatória e é iniciado com a notificação da inscrição em dívida ativa remetida ao devedor pela Fazenda Pública, admitindo-se em âmbito administrativo o pagamento, o parcelamento, a garantia e a discussão do crédito por meio de exceção de pré-executividade, além da possibilidade de constrição preparatória, penhora e avaliação.

O segundo momento é judicial com vistas a conferir efetividade aos atos expropriatórios previamente preparados pela Fazenda Pública, bem como permitir o acesso à Justiça do executado para impugnações e embargos à execução.

Este trabalho tem por escopo abordar os traços e prognósticos dessa embrionária exceção de pré-executividade inserida no contexto dos atos preparatórios do executivo fiscal atribuídos à Fazenda Pública pelo projeto da nova lei de execuções fiscais, tomando-se como paradigma o instituo da exceção de pré-executividade consolidado no Direito Processual pátrio, bem como a teoria dos atos administrativos e as garantias constitucionais do executado, especialmente no sentido de levantar hipóteses que prescindem de uma abordagem jurídica mais aprofundada por envolver vínculos com questões afetas ao controle interno de legalidade dos atos da Administração Pública, ao processo administrativo fiscal, à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, às matérias argüíveis, à preclusão, à coisa julgada administrativa, à inafastabilidade da jurisdição, aos honorários advocatícios e ao princípio da celeridade processual.

2. Panorama Judicial da Exceção de Pré-Executividade

Os operadores do Direito que militam no quotidiano forense com processos de execução fiscal não raro se valem da figura da exceção de pré-executividade como meio de impugnação do correspondente juízo de admissibilidade, através do qual veiculam matérias processuais de ordem pública, bem como outras matérias passíveis de comprovação de plano, em qualquer grau de jurisdição, por simples petição e sem procedimento próprio, com foco na desconstituição do título executivo, na paralisação dos atos materiais de constrição do patrimônio do executado, e na consequente extinção da ação executiva.

O instituto da exceção de pré-executividade, cuja terminologia não é assente entre seus estudiosos, encontrado também sob os desígnios de objeção de pré-executividade, exceção de executividade, impugnação no juízo de admissibilidade, oposição pré-processual, exceção de direito deficiente ou objeção de não-executividade, não está expressamente previsto no ordenamento jurídico nacional, e sua origem remonta a uma construção pretoriana.

Neste ponto cumpre destacar, com meros efeitos históricos, que a doutrina aponta os Decretos Imperiais nº 9.885, de 1.888, e nº 848, de 1.890, bem como o Decreto Estadual do Rio Grande do Sul n.º 5.225, de 1932, como documentos oficiais que permitiram ao executado apresentar defesa independente da constrição do seu

patrimônio, desde que lastreada em documento hábil para provar pagamento ou anulação do débito. Entretanto, deve-se ao processualista Pontes de Miranda a adoção da exceção de pré-executividade no contorno hoje dado pela jurisprudência nacional, o qual através do seu Parecer n.° 95 elaborado em 30 de julho de 1966 para a Companhia Siderúrgica Mannesmann, então demandada por títulos extrajudiciais nulos em razão de falsidade, traçou o instituto com a finalidade de bloquear o desenvolvimento de uma execução anormal com título inexigível, enunciando as diretrizes da oportunidade da defesa prévia em face de execuções judiciais insustentáveis.

A doutrina processualista e a jurisprudência apresentam a exceção de pré-executividade como um meio de defesa do executado fundado no princípio constitucional do devido processo legal, mais especificamente como corolário do contraditório e ampla defesa, consagrados como direitos fundamentais pelo Direito Constitucional Processual, expressão empregada "*para significar o conjunto das normas de Direito Processual que se encontra na Constituição Federal*"[1].

Quanto às questões veiculáveis por meio da exceção de pré-executividade admite-se que o executado apresente uma impugnação com base em matérias cognoscíveis de ofício pelo magistrado em qualquer grau de jurisdição, com esteio na ausência das condições da ação ou na inexistência de pressupostos de constituição e desenvolvimento válido do processo executivo, tendo sido também admitidas em certos casos alegações de matérias que, embora não pudessem ser conhecidas de ofício, são demonstradas de plano sem necessidade de dilação probatória, e que atingem o fluxo do executivo, como pagamento, impenhorabilidade absoluta, suspensão da exigibilidade, dentre outras.

NERY JUNIOR, Nelson. *Princípios de processo civil na constituição federal*. 6 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 20.

3. Contexto Administrativo da Execção de Pré-Executividade

3.1. Em busca da Natureza Jurídica do Novel Instituto

Apresenta-se inegável que a exceção de pré-executividade no âmbito judicial está delineada pelo Direito Processual Civil em regra como um meio de defesa do executado ligada à questão do juízo de admissibilidade da ação executiva, no que pertine ao exame de questões de ordem pública e apreciáveis de ofício pelo magistrado, aos pressupostos processuais positivos e negativos, bem como às condições da ação, além de hipóteses meritórias passíveis de demonstração de plano, e capazes de colocar fim à cobrança executiva judicial.

Entretanto, ao criar a exceção de pré-executividade no âmbito administrativo, no que tange às alterações do projeto de lei da nova execução fiscal, em trâmite no Congresso Nacional, algumas questões demandam o giro do enfoque e natureza jurídica do instituto.

Com efeito, propugna o texto do projeto de lei em lume, ao tratar da fase preparatória da execução fiscal, que a partir de inscrito o crédito público em dívida ativa, o devedor será notificado do inteiro teor da respectiva certidão para, em sessenta dias, alternativamente: efetuar o pagamento, acrescido dos encargos incidentes; solicitar o parcelamento do débito por uma das formas previstas em lei; ou prestar garantia integral do crédito em cobrança, por meio de depósito administrativo, fiança bancária ou seguro-garantia.

O projeto inova especialmente na previsão de que 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.

Verifica-se dessa maneira que pela primeira vez a legislação brasileira tratará especificamente da exceção de pré-executividade no que pertine ao executivo fiscal, prevendo prazo de trinta dias para sua argüição, além de estabelecer expressamente como matérias argüíveis 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.

Diante do novo desenho legal dado à execução fiscal pelo projeto de reforma, o qual a segrega em atos preparatórios administrativos e atos judiciais, é possível verificar que o instituto da exceção de pré-executividade ganha novos contornos distintos daquele manejado processualmente, eis que estará inserido no contexto da inscrição em dívida ativa do crédito fiscal.

O ordenamento jurídico atribui à Fazenda Pública o poder de formar o título representativo do crédito fiscal, através da inscrição em dívida ativa, mediante ato administrativo vinculado de constatação da legalidade de sua constituição.

Nesse ponto, destaque-se que a função primordial do ato de inscrição do crédito tributário em dívida ativa é a de expressar a sua liquidez e a certeza, pelo controle jurídico da legalidade da sua constituição ou do seu lançamento, no caso de crédito tributário, e também propiciar a atividade para sua cobrança, mediante sua estampa na certidão de inscrição em dívida ativa (CDA), a revelar crédito líquido, certo e exigível.

No paradigma do Estado Democrático de Direito a constituição administrativa e a exigência de crédito público são atividades tangidas pelo princípio da legalidade, e dessa forma, não se poderá consentir que o lançamento ou a exigência fiscais se conduzam de modo a atropelar as normas legais.

Assim, o controle interno de legalidade do crédito tributário, por meio de sua inscrição em dívida ativa fundamenta-se no princípio

constitucional geral da legalidade dos atos da Administração Pública (art. 37 da Constituição Federal) e no princípio da legalidade estrita ou fechada da atividade de tributação (art. 150, I da Constituição Federal).

A respeito do controle administrativo interno, o eminente jurista Miguel Seabra Fagundes leciona que:

> *"O controle administrativo é um autocontrole dentro da Administração Pública. Tem por objetivo corrigir os defeitos do funcionamento interno do organismo administrativo, aperfeiçoando-o no interesse geral, e ensejar reparação a direitos ou interesses individuais, que possam ter sido denegados ou preteridos em conseqüência de omissão na aplicação da Lei."*[2]

Registre-se que o controle da legalidade da constituição do crédito fiscal por meio do ato de inscrição em dívida ativa é expressamente previsto no art. 201 do Código Tributário Nacional (CTN), que impõe a verificação obrigatória da regularidade do procedimento que o origina e prevê, ainda, que a inscrição somente se opere depois de exaurido o prazo para o pagamento da obrigação.

Por sua vez, o art. 202 do CTN estabelece que o Termo de Inscrição da Dívida Ativa contenha obrigatoriamente todos os elementos de identificação da exigência tributária, os quais devem ser inseridos na CDA, fulminando-se de nulidade a cobrança se desatendido quaisquer desses elementos.

A exceção de pré-executividade criada pelo projeto da nova lei de execução fiscal vem estabelecer mais uma oportunidade do dever do controle de legalidade da constituição do crédito fiscal posteriormente ao ato administrativo de inscrição em dívida ativa.

Dessa forma, o novel instituto não apresenta o propalado caráter de meio de defesa processual do juízo de admissibilidade da

[2] FAGUNDES, Miguel Seabra. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 4.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 480.

ação executiva, mas tem natureza de um direito constitucional de petição, o qual faz instar a autotutela ou o efetivo controle interno posterior de legalidade do ato da autoridade administrativa de constituição do crédito fiscal e de sua configuração executiva.

Este é o ponto nevrálgico para a definição da natureza jurídica, da finalidade e dos efeitos da exceção de pré-executividade administrativa, abandonado aqui o seu caráter processual em sede da fase preparatória da execução fiscal, eis que a exceção será proposta perante a Fazenda Pública, e por ela será julgada, descabendo sustentar a possibilidade de argüição prévia de matérias atinentes as pressupostos processuais e condições da ação judicial executiva, eis que são matérias que surgem com o exercício do direito de ação e estão reservadas à apreciação judicial em outro momento da execução fiscal.

Neste ponto importa estabelecer alguns comentários acerca da legitimidade passiva da execução fiscal.

O projeto de lei analisado estabelece que se não efetuado o pagamento integral, nem parcelada a dívida, terá seguimento a execução fiscal contra o devedor, o fiador, o espólio, a massa, contra o responsável, nos termos da lei ou do contrato, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, e contra os sucessores a qualquer título.

Na fase preparatória da execução fiscal, especialmente em sede da exceção de pré-executividade, o foco da legitimidade passiva deverá ser dirigido para a relação de direito material administrativa, tributária, financeira ou fiscal, eis que não há relação processual neste momento do executivo, a qual pressupõe a existência de um órgão investido de Jurisdição, respeitado o princípio constitucional do juiz natural, conforme ensinamento da Teoria Geral do Processo. Nesse sentido as lições de José da Silva Pacheco:

> *"...quando se trata de atos, procedimentos, ou conjunto de atos até a inscrição em dívida e remessa de suas certidões à Procuradoria competente, para propor a ação em juízo, a matéria não é de direito processual civil, mas simplesmente de administrativo, financeiro ou tributário, como ocorre com o disposto no art. 2.º da Lei 6.830/80"*[3].

Assim, matéria relativa às freqüentes indagações sobre redirecionamento executivo e responsabilização de sócios por dívidas tributárias deverão ser apreciadas pela Fazenda Pública, no âmbito do controle de legalidade instaurado pela objeção de executividade, como matérias relacionadas à própria relação jurídica material de que faz parte, e não como condição da ação.

Quanto às demais matérias passíveis de argüição referentes ao pagamento, à compensação prévia à inscrição em dívida ativa, e às outras causas de nulidade do título que possam ser verificadas de plano, sem necessidade de dilação probatória, configuram claras hipóteses do exercício do direito constitucional de petição por parte do contribuinte executado, que como assinalado fará instaurar o controle interno posterior ou de revisão da legalidade dos atos administrativos de constituição e inscrição em dívida ativa do crédito fiscal, com o possível exercício do princípio da autotutela pela Administração Pública.

3.2 Efeitos Jurídicos Materiais e Processuais

Fixada a natureza jurídica da exceção de pré-executividade no seio dos atos administrativos preparatórios da execução fiscal, bem como definida sua configuração e pressupostos, impendem algumas considerações sobre seus efeitos, especialmente no que concerne aos efeitos materiais relativos à suspensão da exigibilidade do crédito fiscal, e aos efeitos processuais atinentes à preclusão ou coisa julgada administrativa.

Com relação ao crédito fiscal abarcado pela impugnação administrativa da inscrição em dívida ativa por meio da objeção de

[3] PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. 11.ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 52.

executividade, pode-se cogitar da suspensão de sua exigibilidade. Essa conclusão revela-se diante da análise e interpretação das causas legais de suspensão de exigibilidade do crédito tributário constantes do rol do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Prevê o art. 151 do CTN que suspende a exigibilidade do crédito tributário a moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, a concessão de medida liminar em mandado de segurança, e a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

Dentre todas essas hipóteses poderia se cogitar do enquadramento da exceção de pré-executividade manejada na fase administrativa da execução fiscal como uma reclamação derivada da falha do controle interno de legalidade pelo órgão jurídico competente na ocasião da inscrição do crédito em dívida ativa, no que tange às causas passíveis de verificação de ofício pela Fazenda Pública. Aqui então, surgiria um novo momento para reclamação contra o crédito fiscal, agora no seio do órgão jurídico responsável pelo controle da legalidade da constituição do crédito passível de execução.

Contudo, não se deve interpretar o termo "reclamações" isoladamente do termo "recursos" expressos no art. 151, III do CTN. Assim, conforme escólio do tributarista Zuudi Sakakihara, "inserido no contexto de um dispositivo que trata do devido processo legal, o termo recursos só pode ter o sentido técnico de instrumentos de reapreciação de uma decisão por autoridade ou órgão de superior hierarquia ou instância"[4].

Dessa forma, a reclamação é pressuposto do recurso que corresponde ao seu duplo grau de apreciação, uma vez que é garantia constitucional a reapreciação em segundo grau de qualquer decisão no processo administrativo.

[4] FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional Comentado*. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 692.

Ocorre que a exceção de pré-executividade não representa em si uma reclamação nos termos de um processo administrativo, eis que está prevista como uma fase administrativa da execução fiscal, não havendo um processo administrativo e um processo judicial estanques, senão um processo executivo singular cuja fase judicial pressupõe uma preparação administrativa. Assim, não há um recurso correspondente ao julgamento da exceção de pré-executividade administrativa senão o acesso à fase impugnativa judicial, esta sim, consagrada com todos os corolários do devido processo legal, dentre eles o acesso ao duplo grau de jurisdição.

Diante dessa conformação *sui generis* da exceção de pré-executividade sob a epígrafe da execução fiscal administrativa não há como sustentar que tenha natureza de uma reclamação com força de suspender a exigibilidade do crédito executado, senão como uma impugnação fundada no direito constitucional de petição, conforme dantes expendido.

Contudo, abstraídos os atos preparatórios, o trâmite expropriatório judicial somente terá curso após o julgamento da exceção de pré-executividade pelo órgão jurídico de controle interno da legalidade do ato de constituição e inscrição do crédito fiscal em dívida ativa, sem que isso importe em suspensão da exigibilidade do crédito executado.

Outro ponto que merece destaque é sobre a não ocorrência de preclusão das matérias argüidas por meio da exceção de pré-executividade no âmbito administrativo da execução fiscal, pois o projeto de lei não retira a possibilidade do seu manejo em senda judicial. E assim nem poderia fazê-lo, eis que na execução fiscal, não está o Juiz privado de nenhum dos poderes que o assistem na jurisdição, como realizar o controle de admissibilidade do pedido, mediante a análise da presença dos pressupostos processuais e das condições da ação, podendo ainda negar curso à execução fiscal que não reúna os requisitos próprios desse processo, o primeiro dos quais é a exibição, pela parte exeqüente, do título executivo, no caso a Cer-

tidão de Dívida Ativa, formatado com os requisitos legais e que ostente obrigação fiscal legitimamente constituída.

Anote-se que a exceção de pré-executividade judicial apresenta-se inócua na nova sistemática da execução fiscal diante das impugnações e embargos de devedor previstos para a sua a fase judicial. Com efeito, o próprio projeto de lei estabelece que a rejeição de qualquer dos fundamentos da argüição de exceção pela Fazenda Pública não impede a sua renovação em sede de embargos à execução.

Pela nova regulamentação não haverá exigência sobre a garantia de juízo para que se formalizem as argüições contrárias ao prosseguimento do executivo, uma vez que poderá o executado opor embargos em trinta dias, contados do recebimento da citação realizada na execução ou da notificação da inscrição em dívida ativa, e ainda, poderá impugnar os atos preparatórios 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.

E ainda, 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 prevento.

À evidência das razões acima expostas também não se cogita de coisa julgada administrativa. Primeiramente porque a exceção de pré-executividade não está inserida num processo administrativo, mas num processo executivo híbrido, eis que apresenta uma fase administrativa e uma fase judicial, com a possibilidade de argüição das

mesmas matérias na fase judicial do executivo fiscal por meio dos embargos de devedor.

4. Conclusão

O presente trabalho se propôs a traçar as primeiras linhas sobre o instituto da exceção de pré-executividade inserida no âmbito da fase administrativa da execução fiscal, com o foco teórico direcionado para a busca de sua natureza jurídica, seus pressupostos e efeitos jurídicos materiais e processuais, e sem pretensão de esgotar o tema, mas com intuito de fomentar os debates sobre questões de alta indagação e que estão diretamente relacionadas com o sucesso na condução do novo modelo de cobrança executiva decorrente da revisão da legislação referente à execução da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo.

No campo político a exceção de pré-executividade desenhada pelo novo modelo de cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública em tramitação no Congresso Nacional é plenamente compatível com os objetivos traçados no II Pacto Republicano de Estado no sentido da busca por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo.

No que tange ao campo jurídico, a exceção de pré-executividade ora em debate revela-se como um instituto novo, que encontra suporte no direito constitucional de petição e na realização efetiva da autotutela ou do controle interno de legalidade do ato administrativo de constituição do crédito fiscal pelo órgão jurídico responsável de cada ente federativo.

Nesse aspecto, cumpre frisar que o Poder Constituinte Originário assentou como função essencial à Justiça a Advocacia de Estado com destacado papel no tocante ao controle de legalidade dos atos da Administração, que se afigura um dos patamares do Estado Democrático de Direito, o qual tem como núcleo essencial a eficácia

e a legitimidade das funções constitucionais, bem como a previsão de instrumentos políticos de participação e controle que encerram uma prática democrática do exercício de poder com legitimidade. Assim, a atividade estatal de cobrança da dívida ativa deve ser considerada sob este ângulo, destacando-se como essencial à consecução da Justiça, na esteira de objetivo fundamental da República, previsto artigo 3°, inciso I, da Constituição Federal, que indubitavelmente abarca o conceito de Justiça Fiscal, porquanto a realização da Justiça deve ser perseguida por toda e qualquer espécie de emanação do Poder do Estado, por não se constituir em monopólio do exercício da função jurisdicional.

Apresenta-se inolvidável que a autotutela ou o controle interno do ato de constituição do crédito fiscal propiciado mais efetivamente pelo manejo da exceção de pré-executividade na fase administrativa da execução da dívida ativa permitirá e exigirá um necessário exercício de ponderação por parte do advogado público, eis que sem transigir com o interesse público que lhe é confiado, deverá buscar pautar sua atuação no sentido de promover justiça e evitar a judicialização de questões infundadas.

Por fim, no campo prático, cumpre registrar ser possível que a implementação do instituto da exceção de pré-executividade no contexto administrativo da execução fiscal encontre dificuldades relacionadas à atual estrutura dos órgãos públicos da Advocacia de Estado por ela responsáveis, pois, em que pese a Constituição Federal tratá-la como instituição essencial à função jurisdicional, não lhe é garantida a necessária autonomia financeira e administrativa, tampouco a autonomia funcional e as prerrogativas necessárias aos seus membros, sendo também deficitários os investimentos e dotações orçamentárias que façam face às exigências do mínimo razoável para uma gestão satisfatória do crédito público.

Referências Bibliográficas

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 1998.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*; trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

_____. *O Império do Direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FAGUNDES, Miguel Seabra. O *Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 4.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos Humanos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 1995.

FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional Comentado*. 4.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

JÚNIOR, Nelson. *Princípios de processo civil na constituição federal*. 6ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2006.

MARINONI, Luis Guilherme. *Novas linhas do processo civil*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

PACHECO, José da Silva. *Comentários à Lei de Execução Fiscal*. 11.ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: *Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2002.

A TERCEIRIZAÇÃO DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

Ricardo Oliveira Pessoa de Souza e
Luiz Fernando Serra Moura Correia
Procuradores da Fazenda Nacional lotados na Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Rio de Janeiro

Com a eleição do primeiro presidente afro-americano da história dos Estados Unidos, após oito anos de governo republicano, muitos paradigmas estão sendo revistos no país - tais como as pesquisas com células-tronco, as relações internacionais e o papel do Estado. Dentre as revisões paradigmáticas levadas a cabo pelo governo Obama, destaca-se o fim da terceirização das cobranças tributárias, relatada por Elise Castelli no portal de notícias do governo federal daquele país em 4 de fevereiro com o título "IRS to review outsourced tax collection" (Receita Federal reverá a terceirização da cobrança).

Dos argumentos apresentados para a revisão da terceirização, é ressaltado o desperdício de dinheiro público para remunerar particulares por um serviço cujo custo e eficiência são menores quando prestado pela administração tributária, na proporção de US$ 32,00 arrecadados por dólar investido - ao passo que cobrança terceirizada arrecadou uma média de US$ 4,00 por dólar investido. O deputado democrata pelo Estado de Maryland, Steny Hoyer, líder da maioria na Câmara, aplaudiu a medida dizendo-se confiante que os resultados da revisão do procedimento de terceirização demonstrarão que o trabalho da arrecadação deve ser posto de volta nas mãos dos integrantes da administração tributária.

Não apenas o menor custo orienta a nova administração americana a pôr um fim na terceirização da cobrança tributária. Outros fatores levaram a Receita Federal americana - a Internal Revenue Service (IRS) - a devolvê-la a seus funcionários, dando-lhes, mesmo,

maior autonomia e flexibilidade para tratar dos casos. De fato, pesaram a eficiência e - por que não dizer? - a moralidade administrativa, pois, de acordo com um estudo do "Government Accountability Office" (Escritório de Contabilidade Governamental), constatou-se que alguns coletores terceirizados agiram de forma desnecessária contra contribuintes apenas para que pudessem alcançar suas metas de produção.

Observe-se que a "National Taxpayer Advocate" (Advocacia Nacional dos Contribuintes) - órgão que surgiu vinculado ao IRS com funções de ombudsman, mas que evoluiu para um serviço governamental independente de defesa do contribuinte e de fiscalização da administração tributária - luta pelo fim do programa de terceirização da cobrança, dizendo que a mesma é uma tentativa ineficiente de privatização das atribuições do IRS.

Aqui no Brasil, todavia, constata-se o inverso ao acima narrado com o disposto no artigo 55 da Medida Provisória nº 449, de 2008, aprovada no Congresso Nacional e convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, com a qual o tema passou a ser tratato no artigo 58. Em descompasso com a prerrogativa constitucional atribuída pelo parágrafo 3º do artigo 131 da Constituição Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) possibilita-se a contratação, até mesmo sem licitação, de instituições financeiras públicas para executar o serviço de cobrança da Dívida Ativa da União, na modalidade denominada de cobrança amigável ou extrajudicial.

Eis o texto proposto pelo Poder Executivo e aceito pelo Congresso Nacional:

> "*Os órgãos responsáveis pela cobrança da Dívida Ativa da União poderão utilizar serviços de instituições financeiras públicas para a realização de atos que viabilizem a satisfação amigável de créditos inscritos.*
>
> § 1º Nos termos convencionados com as instituições financeiras, os órgãos responsáveis pela cobrança da Dívida Ativa:
>
> I - orientarão a instituição financeira sobre a legislação tributária aplicável ao tributo objeto de satisfação amigável;

> II - delimitarão os atos de cobrança amigável a serem realizados pela instituição financeira;
>
> III - indicarão as remissões e anistias, expressamente previstas em lei, aplicáveis ao tributo objeto de satisfação amigável;
>
> IV - fixarão prazo que a instituição financeira terá para obter êxito na satisfação amigável do crédito inscrito, antes do ajuizamento da ação e execução fiscal, quando for o caso; e
>
> V - fixarão os mecanismos e parâmetros de remuneração por resultado.
>
> § 2º Para os fins deste artigo, é dispensável a licitação, desde que a instituição financeira pública possua notória competência na atividade de recuperação de créditos não pagos.
>
> § 3º Ato conjunto do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda:
>
> I - fixará a remuneração por resultado devida à instituição financeira; e
>
> II - determinará os créditos que podem ser objeto do disposto no **caput** deste artigo, inclusive estabelecendo alçadas de valor".

Como curiosidade, não se encontra na Exposição de Motivos Interministerial nº 161, de 2008, que encaminhou a proposta de medida provisória, sequer uma menção a justificar o artigo 55. Obscura, destarte, sua conveniência, sua relevância e sua urgência. O que se ouviu como argumento de defesa do artigo 55 gira em torno da suposta expertise de cobrança das instituições financeiras públicas e do aproveitamento de sua ampla capilaridade. Contudo, contra o primeiro bastaria recordar a remessa dos créditos rurais pelo Banco do Brasil e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) pela Caixa Econômica Federal para a cobrança pela PGFN. Quanto à capilaridade nada há de novo, pois os valores inscritos em dívida ativa já são pagos na rede bancária - portanto, não só junto às instituições financeiras oficiais federais - mediante guia Darf, que é remetida pela empresa mais capilarizada da República, isto é, por via postal através da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), não se podendo deixar de mencionar, a propósito, a possibilidade de obtenção da guia através da internet, 24 horas por dia.

Quanto à possível inscrição de débitos da Dívida Ativa da União na Serasa, emprestará indevidamente um caráter privado a créditos públicos que já são objeto de cadastro próprio - o Cadastro de Inadimplentes (Cadin) -, assim como a adoção do método da telecobrança pode ferir a privacidade dos devedores. Nessa trilha, é bom lembrar que um dos primeiros municípios a utilizar o protesto de certidões da dívida ativa, como é o caso de São Vicente, na região da Baixada Santista, está deixando de fazê-lo ante a insignificância do aumento da arrecadação, pela pouca efetividade e por ter sido acionado e condenado - em todas as quatro ações contra si propostas frente às 228 certidões de dívida ativa protestadas - por danos morais causados a contribuintes que alegaram o fato de os entes federativos já possuírem um procedimento especial e adequado para a cobrança tributária, conforme noticiado pelo Jornal Valor Econômico.

No âmbito do Congresso Nacional, foram propostas duas emendas para suprimir o artigo 55 da MP 449/08, uma do Deputado Federal do PSDB-SP Antonio Carlos Mendes Thame (**criticando o custo da proposta**) e outra do Senador do PMDB-AC Geraldo Mesquita Júnior **este invocando a inconstitucionalidade** (por ferir o artigo 131 da Constituição Federal); **a ilegalidade** ao se ferir o disposto no artigo 39, §5°, da Lei n° 4.320/64, assim como ao disposto no artigo 25 da Lei n° 8.666/93 que "*vincula a notória especialização à inexigiblidade de licitação e não à dispensa*"; **a irrazoabilidade** por não estabelecer "*percentual máximo para a remuneração do resultado obtido pela instituição financeira*"; **a ofensa aos princípios da economicidade e da eficiência,** vez que a Procuradoria da Fazenda Nacional já realiza as tarefas terceirizadas com extrema competência, **além de criticar a inconveniência do artigo,** pois as Instituições Financeiras deverão, por sua vez, terceirizar novamente o serviço e exporão o sigilo fiscal dos devedores.

Contudo, lamentavelmente, o Poder Legislativo, deixou de exercer seu poder de controle de constitucionalidade, desconsiderando as bem fundadas críticas apresentadas pelo Senador Geraldo Mesquita Júnior e aprovou a Medida Provisória com o artigo relativo à "bancarização" da Dívida Ativa da União.

Em que medida será útil à realização da justiça fiscal transferir a cobrança amigável aos bancos no Brasil?

A quem interessa tal transferência de atividade estatal às instituições financeiras?

O que ganha o Estado e a sociedade com a cobrança amigável da Dívida Ativa da União nas mãos das instituições financeiras?

As três perguntas acima, por si, já representam a situação de extrema dúvida, quanto ao proveito do que foi proposto no artigo 55 da Medida Provisória n° 449/2008.

"Eu vejo o futuro repetir o passado. Eu vejo um um museu de grandes novidades", cantava Cazuza há vinte anos atrás. E a canção – ora vejam! – cai como uma luva para a terceirização da cobrança da DAU.

Há 250 anos atrás, o marquês de Pombal introduziu reformas no sistema arrecadador da colônia Brasil, reduzindo o poder das câmaras, criando Juntas da Fazenda nas capitanias ultramarinas e as ligando ao Erário Régio, em Lisboa, não havendo, no Brasil, até a vinda da Corte de João VI, um centro de arrecadação, com exceção da cidade de São Sebastião do Rio de Janeiro, que arrecadava o quinto do ouro. É dizer: as capitanias eram, de forma autônoma, unidades de arrecadação e pagamento, que enviavam ao Erário português o saldo de suas contas.

Como leciona a Professora Wilma Peres Costa (Revista de História da Biblioteca Nacional *http://www.revistadehistoria.com.br/v2/home/?go=detalhe&id=811&pagina=2*):

> "*A chave do sistema estava no modo como se dava a arrecadação: ela não dependia de coletorias ou estações fiscais, como se faz hoje, mas de uma vasta rede de agentes privados responsáveis pela coleta dos principais tributos. Estes eram os célebres contratadores, em geral grandes comerciantes, muitos*

deles traficantes de escravos, que arrematavam no Erário o direito de arrecadar certos ramos de tributos, em certas regiões, mediante a antecipação à Coroa de um valor estimado do imposto. Ou seja, a Coroa leiloava a particulares o direito de cobrar tributos. Através de suas redes de comércio e relações, e apoiados em suas próprias milícias privadas, os contratadores cobravam do contribuinte o máximo que pudessem obter, pois era essa a vantagem do negócio. Por isso, eram figuras bastante detestadas no período colonial.

...

Pesada para os contribuintes e sujeita a todo tipo de arbítrio, a tributação arrecadada por intermédio dos contratadores também não era benéfica aos cofres da Coroa. Na indistinção entre fortuna privada e os fundos públicos, os contratadores mais prestigiosos freqüentemente fraudavam o Erário, não depositando as fianças, atrasando parcelas devidas ou mesmo deixando de cumprir os contratos, ajudados por funcionários coniventes."

Mas como não há nada de novo sob a luz do Sol, é preciso que se faça justiça a Pombal: não foi dele a idéia de terceirização da cobrança dos tributos estatais; na verdade, a prática é milenar e vinculada à inexistência de uma burocracia estatal que administre as finanças do Estado. Observa-se a terceirização no Egito dos faraós, no reino de Israel, na Grécia antiga, em Roma (particularmente os tributos sobre exportações, importações e sobre mercadorias em trânsito no país eram leiloados e arrematados por pessoas que passaram ser conhecidas por *publicani)* e durante toda a Idade Média, até meados do século XIX em algumas Nações.

Entretanto, não se pode dizer que, no Brasil atual, inexista uma administração e leis tributárias ineficientes ao ponto de se reinventar a roda da história. Ora, há funcionários competentes selecionados em certames difíceis, há Procuradores da Fazenda que – embora submetidos a uma desumana carga de trabalho e sofrendo com uma falta de estrutura que já chamou a atenção do Tribunal de Contas da União (nesse sentido vide o Acórdão 122/2003 – Plenário TCU nº 008.883/1999-8) – defendem, preservam e enriquecem o Erário com competência. Há leis que permitem o bloqueio on-line de depósitos

bancários, que possibilitam a colocação do devedor em lista negra (CADIN) e que impossibilitam o recebimento, por devedores, de documento de regularidade (Certidão Negativa) essencial para uma vasta gama de negócios.

Se parece injustificável pelos motivos acima, soa também injustificável agregar um novo custo ao Estado em remunerar bancos pelo que hoje já é feito pela Procuradoria da Fazenda Nacional. O dinheiro público dirigido a finalidades mais nobres seria o mais natural.

Ressalta-se que sendo a cobrança amigável instrumentalizada pela expedição de cartas de cobrança acompanhada de guias DARF com o valor do débito para pagamento a vista e parcelado, algumas inovações infra-legais e talvez de criticável legalidade deverão ser introduzidas para justificar atratividade às instituições financeiras. Hoje as únicas vantagens do pagamento na fase da cobrança amigável encontram-se na redução do encargo legal de 20 para 10% do débito e a não incidência de custas judiciais. Não se sabe o que será oferecido para atrair mais pagamentos com a cobrança amigável diretamente por Bancos.

Conclui-se pela patente impropriedade da via eleita para o incremento da arrecadação tributária e aguarda-se pelo crivo do Judiciário para afastar do mundo jurídico a denominada "bancarização" da Dívida Ativa da União.