

# Tríscal Justiça

Ano 8/Número 29/janeiro/abril 2017

## SINPROFAZ engajado na mobilização contra a reforma da Previdência



### ENTREVISTA

Advogada-Geral  
da União,  
Grace Mendonça

**2º CONCURSO**  
DE MONOGRAFIAS DO SINPROFAZ



Conheça os  
trabalhos  
vencedores

# PRERROGATIVAS

## DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL



- 1** – Inamovibilidade, na forma do art. 7º, inciso II, da LC 73/93;
- 2** – ser intimado pessoalmente nos processos em que atua (art. 38, LC 73/93 e art. 38, I, Lei 13.327);
- 3** – requisitar informações para a defesa dos interesses da União, devendo as mesmas ser atendidas no prazo estipulado pelo Procurador, sob pena de responsabilização da autoridade a qual a requisição foi dirigida (art. 4º, par. 1º e 2º da Lei 9.028/95);
- 4** – somente ser preso ou detido por ordem escrita do juízo criminal, ou em flagrante inafiançável, devendo ser recolhido a prisão especial ou sala especial de Estado Maior, e ser recolhido em dependência separada, no caso de sentença condenatória transitada em julgado (art. 38, IV e V, Lei 13.327);
- 5** – ser ouvido como testemunha, em dia e hora e local previamente ajustado com o magistrado ou autoridade (art. 38, VI, Lei 13.327);
- 6** – ter o mesmo tratamento protocolar reservado aos magistrados e aos demais titulares de cargos que são Função Essencial à Justiça (art. 38, inciso VII, Lei 13.327);
- 7** – ter ingresso e livre trânsito, em razão de serviço, em qualquer recinto ou órgão público (art. 38, inciso VIII);
- 8** – usar as insígnias privativas do cargo (art. 38, inciso IX);
- 9** – somente responder e ser responsabilizado, no exercício das suas funções, quando agir com dolo ou fraude (art. 38, par. 2º, Lei 13.327);
- 10** – carteira de identidade funcional, com fé pública em todo o território nacional (art. 38, par. 5º, Lei 13.327).





# Sumário

3 | Editorial

4 | **Entrevista** – Advogada-Geral da União,  
Grace Mendonça

9 | Monografia classificada em 1.º lugar no Concurso  
do SINPROFAZ: **A cobrança de crédito tributário  
no Canadá e no Brasil: uma análise  
comparativa** – PFN Daniel Vieira Marins

20 | Monografia classificada em 2.º lugar: **Necessária  
mudança de paradigma na cobrança de créditos  
tributários no Brasil** – PFN Anderson Ricardo Gomes

33 | Monografia classificada em 3.º lugar: **Sistema de  
cobrança executiva da obrigação tributária no Direito  
Comparado: execução fiscal administrativa como  
modelo moderno de cobrança da administração de  
massas** – PFN João Aurino de Melo Filho

50 | SINPROFAZ reforça movimento contra  
a reforma da Previdência

52 | Dia Nacional da Advocacia Pública  
foi comemorado em solenidade no CFOAB



## Diretoria do SINPROFAZ - Biênio 2015/2017

**Presidente**

Achilles Linhares de Campos Frias

**Vice-Presidente**

Juscelino de Melo Ferreira

**Diretora Secretária**

Iolanda Guindani

**Diretor Administrativo**

José Ernane de Souza Brito

**Diretora de Assuntos Intersindicais**

Valéria Gomes Ferreira

**Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos**

Giuliano Menezes Campos

**Diretor de Assuntos Parlamentares**

Arthur Porto Reis Guimarães

**Diretor Jurídico**

Roberto Rodrigues de Oliveira

**Diretora de Comunicação Social**

Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira Deusdará

**Diretor de Assuntos Relativos aos Aposentados e Assuntos Assistenciais**

Antônio Duarte Guedes Neto

**Diretor Cultural e de Eventos**

Sérgio Luís de Souza Carneiro

**Diretora Suplente**

Juçara Valadares Lopes Faria

**Diretor Suplente**

Caio Graco Nunes de Sá Pereira

**Diretor Suplente**

Rodrigo Oliveira Mellet

**Diretora Suplente**

Vanessa Nobell Garcia Santana

SINPROFAZ – Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional  
SCN – Quadra 06 – Shopping ID – Bloco A – Sala 404 – CEP 70716-900 – Brasília-DF  
Telefax: (61) 3964 1218  
E-mails: [sinprofaz@sinprofaz.org.br](mailto:sinprofaz@sinprofaz.org.br) [infosind@solar.com.br](mailto:infosind@solar.com.br)

REVISTA JUSTIÇA FISCAL – Ano 8, n.º 29, janeiro/abril/2017

ISSN 2317-3750

Diretor de Redação: Achilles Linhares de Campos Frias

Editores e Jornalistas Responsáveis: Lécia Viana (RP 2715/DF)

Reportagem: Paulo Passos (RP 2059/DF)

Projeto Gráfico e diagramação: Fernanda Medeiros da Costa Tel.: (61) 98280-7272

Fotos: Eurípedes Teixeira e arquivo SINPROFAZ.

Impressão: Gráfica Teixeira - Tel.: (61) 3336-4040

Tiragem: 4 mil exemplares



Os artigos assinados são de inteira responsabilidade de seus autores e não constituem necessariamente a linha editorial da revista.

# Informação, reflexão e debate

**E**stamos entregando a você, caro leitor, uma edição da Revista *Justiça Fiscal* um tanto diferente desta vez. De acordo com o regulamento do 2.º Concurso de Monografias promovido pelo SINPROFAZ, estão sendo publicados os três trabalhos vencedores do certame: “A cobrança de crédito tributário no Canadá e no Brasil: uma análise comparativa”, do PFN Daniel Vieira Marins; “Necessária mudança de paradigma na cobrança de créditos tributários no Brasil”, do PFN Anderson Ricardo Gomes; e “Sistema de cobrança executiva da obrigação tributária no Direito Comparado: execução fiscal administrativa como modelo moderno de cobrança da administração de massas”, do PFN João Aurino de Melo Filho.

Ao mesmo tempo em que parabenizamos os vencedores, agradecemos a participação dos demais Colegas que inscreveram suas monografias, todas de altíssima qualidade, assim como o excelente trabalho da Comissão Julgadora, composta por Adilson Rodrigues Pires, Denise Lucena, Maria Lúcia de Paula Oliveira e Ricardo Lodi Ribeiro, e presidida pelo diretor Cultural e de Eventos do SINPROFAZ, Sérgio Luís de Souza Carneiro, que idealizou e coordenou brilhantemente o concurso.

Ocupa também parte desta edição uma entrevista com a Advogada-Geral da União, Grace Mendonça, primeira mulher a comandar a Instituição, tarefa que vem cumprindo com seriedade, abertura ao diálogo e dinamismo, ciente do papel institucional da AGU.

Outro destaque da RJF é o engajamento do SINPROFAZ na mobilização contrária à reforma da Previdência nos moldes propostos originalmente pelo governo Temer. Além de divulgar uma Nota Oficial sobre o assunto – na qual alerta que o conjunto de medidas propostas tornará a Previdência Social um direito de difícil ou quase impossível alcance aos brasileiros –, o Sindicato tem participado de importantes atos e debates, como o que foi promovido pela Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa (CDH) do Senado Federal.

Esses são, em suma, os temas tratados nesta edição. Além de informar, o objetivo da RJF é provocar reflexões e debates sobre as questões pertinentes à Carreira e as de interesse da sociedade como um todo.

Boa leitura!

Achilles Linhares de Campos Frias  
Presidente do SINPROFAZ

# Primeira mulher a comandar a AGU, Grace Mendonça imprime gestão técnica

A Advogada Pública Grace Maria Fernandes Mendonça, 48 anos, é a primeira mulher a comandar a Advocacia-Geral da União. Sua nomeação foi recebida internamente com manifestações de apoio e satisfação pela nomeação de uma pessoa da Carreira para dirigir a Casa. Mineira de Januária, mas criada em Brasília, onde formou-se em Direito em 1990, é especialista em Direito Processual Público pelo Instituto Brasiliense de Direito Público, e teve que interromper mestrado na área por força das atividades profissionais na AGU. Advogada Pública desde 2001, ainda no início da carreira na AGU foi convidada pelo então Advogado-Geral da União, Gilmar Mendes, para coordenar uma equipe pequena que atuava em alguns processos junto ao Supremo Tribunal Federal. “Fomos organizando os procedimentos, as rotinas, e praticamente criamos a Secretaria-Geral de Contencioso, que passou a ter essa conotação de órgão de direção superior vocacionado a atender as demandas do Supremo, justamente por força dessa nossa dedicação, desse nosso esforço no sentido de apresentar para a sociedade e também para dentro da nossa Casa uma unidade qualificada para os desafios colocados perante a Suprema Corte do país”. Atuando junto ao STF por 13 anos, Grace Mendonça goza de prestígio naquela Casa. Foi lá que, em 2012, quando a Lei Maria da Penha tinha sua constitucionalidade analisada, defendeu que a lei não ofende o princípio da igualdade por ser direcionada às mulheres, e viu seus argumentos serem acolhidos por unanimidade pelo plenário. Entre os vários compromissos que o cargo impõe, a Advogada Pública da União, que jamais aderiu às redes sociais, conseguiu uma folga na agenda para receber a equipe da Revista Justiça Fiscal para esta entrevista.



## Com foi recebida sua nomeação internamente?

Pelo menos as mensagens que recebi dos colegas das diversas carreiras demonstraram muita satisfação pela minha nomeação. Foi realmente um ato do Presidente da República que foi motivo de comemoração interna. Tanto os Advogados da União, os Procuradores da Fazenda Nacional, os Procuradores Federais, Procuradores do Banco Central, todos os que se manifestaram demonstraram satisfação e entusiasmo. Algumas mensagens foram até bastante inspiradoras, dizendo que finalmente

houve uma nomeação justa, que demonstrou o reconhecimento pelo trabalho. Falas dessa natureza me deixaram muito feliz, ampliando ainda mais a responsabilidade para com a nossa Instituição, para com a nossa missão constitucional. Mas, até pelo contexto da nomeação, algumas pessoas relacionaram a questões político-partidárias, confundindo o ato do Presidente com um ato político.

## Justamente quando ele nomeia um técnico?

Exatamente. E eu nunca tive atuação no ambiente político, embora o

respeite bastante. Mas isso é questão de vocação. E minha vocação sempre foi técnica. Então, quando vi essa referência de que a nomeação teria alguma conotação política eu pensei: quem conhece minha história sabe que não tem nenhum fundamento esse pensamento.

## Como foi sua trajetória profissional?

Foi toda desenvolvida aqui em Brasília. Quando passei no concurso para Advogado da União fui lotada no Ministério da Justiça e estive durante um período muito curto na área

consultiva da nossa Instituição. Logo em seguida vim trabalhar no gabinete do Advogado-Geral da União (na época Gilmar Mendes), convidada para coordenar uma equipe pequena que atuava em alguns processos junto ao STF. Praticamente criamos a Secretaria-Geral de Contencioso, que passou a ter essa conotação de órgão de direção superior vocacionado a atender as demandas do Supremo justamente por força da nossa dedicação, nosso esforço no sentido de apresentar para a sociedade e também para dentro da nossa Casa (AGU) uma unidade qualificada para os desafios colocados perante a Suprema Corte do país. Não se tinha, até então, nenhuma unidade que pudesse se dedicar exclusivamente aos processos do STF, e que pudesse trazer com isso para a AGU toda essa expertise em matéria constitucional. O êxito nas causas, nas teses, que nós fomos alcançando ao longo dessa trajetória, acabou nos impondo a responsabilidade de aprimorarmos ainda mais, crescermos ainda mais, qualificarmos ainda mais a nossa equipe de Advogados.

#### **A Secretaria de Contencioso tem um lugar especial na sua carreira...**

Nossa! A Secretaria Geral de Contencioso mora no meu coração. Quando saí de lá, inclusive foi praticamente em lágrimas. Quando me despedi da equipe, disse a eles: "cuidem bem porque meu coração está aqui, porque eu que organizei, idealizei, dividi, criei os departamentos".

#### **E o trabalho, em si, na Secretaria?**

Eu tive a alegria e honra de ocupar o cargo de Secretária-Geral de Contencioso ao longo desses últimos 13 anos. Esse trabalho todo que nós temos na Casa hoje foi fruto de uma dedicação pessoal que exigiu muito esforço profissional e empenho, mas também uma dedicação muito minha. Esse apreço muito grande que sempre tive por esse trabalho é porque sempre soube que o STF é a última oportunidade, quando a questão chega em grau de recurso, de a gente buscar demonstrar a

plausibilidade das teses sustentadas pela União, ou mesmo quando a competência é originária as questões são sempre relevantes, sempre envolvem valores consideráveis, seja na perspectiva econômico-financeira, seja na perspectiva social.

#### **Qual é a sensação de ser uma das poucas mulheres a integrar o primeiro escalão do governo?**

Eu acho que para as mulheres tem um simbolismo, não há como desconsiderar. O fato de se ter uma representação feminina num cargo de envergadura, que nós sabemos que é diferenciado no cenário da

O trabalho desenvolvido pela mulher pode, sim, levar a figura feminina a ambientes até então ocupados somente por homens. Acho que isso abre um caminho diferenciado

República, é importante. O cargo de Advogado-Geral da União traz não somente uma aptidão para a defesa da União (os Três Poderes) no âmbito do Judiciário, como traz também uma atribuição muito específica que é de prestar assessoramento jurídico ao Poder Executivo, o que faz com que o Advogado-Geral da União acabe tendo uma atuação de aconselhamento do Presidente da República, dos ministros de Estado, em relação também às políticas públicas que estão sendo executadas. É lógico que a representação feminina nesse ambiente é uma sinalização positiva para todas as mulheres. É

motivo de honra e alegria para nós, pessoalmente falando, mas, na perspectiva profissional, vem como uma demonstração do que uma mulher é capaz, independentemente de ser mulher, não é só uma questão de gênero. O trabalho desenvolvido pela mulher pode, sim, levar a figura feminina a ambientes até então ocupados somente por homens. Acho que isso abre um caminho diferenciado.

#### **Para a mulher é sempre mais difícil, não é?**

Ah, não tenha dúvida. Quando dizem que o trabalho tem que ser redobrado, eu respondo "redobrado é pouco". Porque a gente tem que trabalhar muito mais para alcançar nosso espaço.

#### **A senhora é sindicalizada?**

Dentro da AGU eu nunca me associei a nenhuma entidade. Nunca fui sindicalizada por opção mesmo. Sempre gostei de ter a minha liberdade em relação àquilo que eu acho que é o melhor caminho para a Advocacia-Geral da União. Nunca associei a minha visão da Casa a nenhuma entidade específica, embora sempre tenha mantido com todas elas uma relação de extrema cordialidade e respeito. Acho que a atuação no âmbito dos sindicatos, das associações, exige muito, não só de quem está à frente da instituição, mas dos próprios filiados, porque acabam tendo que se alinhar muito a uma visão, a uma perspectiva. Eu nunca me sindicalizei por isso, para que pudesse manter essa minha liberdade.

#### **Chegou a participar de alguma mobilização?**

Nunca participei de nenhuma mobilização na Casa. Que bom que a gente está num Estado Democrático, porque a visão de cada um acaba tendo seu espaço. Eu nunca me envolvi em mobilizações, embora ao longo de toda a minha história aqui na AGU talvez eu seja uma das que mais brigou, porque eu sempre trouxe as demandas aos chefes (aos Advogados-Gerais da União) com



os quais trabalhei. Ou seja, tudo aquilo que as entidades associativas, as nossas bases, tinham de anseio e angústia eu sempre trazia e estava aqui brigando pela melhoria.

**Era mais fácil, pela sua posição, trazer essas demandas para o Advogado-Geral do que ir para a mobilização?**

Exatamente. Eu nunca me enxerguei sendo mais útil numa mobilização do que no exercício dessa dinâmica direta com o Advogado-Geral da União. Volta e meia eu insistia tanto, postulava tanto, que até incomodava um pouco. Nunca participei, mas sempre respeitei e recebi as pessoas que trabalhavam nessas mobilizações, sempre trazendo à chefia maior da Casa todos esses pedidos, essas postulações, buscando trazer a sensibilização que é necessária em qualquer processo de mudança, de evolução dentro da nossa Instituição.

**Como era sua relação com o SINPROFAZ antes da nomeação e como é agora?**

Antes da nomeação eu sempre tive uma relação muito boa com o Sindicato, e agora com muito mais razão porque, por força do cargo, eu acabo tendo uma relação direta com os representantes das entidades associativas, particularmente com o SINPROFAZ. O Dr. Achilles é uma pessoa muito ponderada, tecnicamente preparada, que sempre teve uma postura construtiva. Desde que assumi busquei aproximação com todas as entidades. A nossa Casa tem essa peculiaridade, até por conta da forma como ela foi construída. Ela tem muitas carreiras e, consequentemente, várias entidades associativas. Acho que, com essa aproximação, a gente se fortalece, consegue trabalhar de maneira alinhada e somar forças. E o Dr. Achilles sempre foi essa pessoa, não só no que construímos até o momento, mas numa perspectiva de futuro, sempre uma pessoa que se alinha muito a esse



perfil. É uma pessoa que agrega, que traz as demandas da Carreira, mas sempre em altíssimo nível de tratamento. Então vale o registro: hoje minha relação com o SINPROFAZ é muito positiva.

**O que a senhora acha da atuação do SINPROFAZ em defesa da Carreira?**

O SINPROFAZ é uma entidade extremamente séria e comprometida com os valores da Carreira profissional. Tem uma história que é reconhecida por todos. O lugar do SINPROFAZ ele já alcançou. É um sindicato que tem uma consolidação muito clara para todos nós, até mesmo na perspectiva histórica. Eu sempre admirei muito o trabalho desenvolvido pelo SINPROFAZ.

**Apesar das recentes conquistas, os PFNs ainda têm muitas questões e reivindicações que classificam como urgentes, a exemplo da carreira de apoio, o sucateamento da PGFN e a sobrecarga de trabalho.**

**O que tem sido feito para sanar esses problemas?**

Algumas demandas apresentadas pelo SINPROFAZ são preocupações comuns a outras carreiras. A carreira de apoio é uma deficiência em toda a carreira da AGU. Dentro da viabilidade de agenda eu tenho procurado visitar algumas unidades em alguns Estados para ouvir. A deficiência de servidores é a fala unânime. A AGU no país inteiro sente essa deficiência. Precisamos ter uma carreira de apoio forte, que possa atender a tantas linhas de atuação que a gente acaba desenvolvendo como inerentes à nossa missão. Quando assumi, a primeira pessoa que pedi que viesse foi o presidente da Associação dos Servidores da AGU, para que ele pudesse me explicar o que tinha acontecido naquela situação em que o projeto havia sido aprovado no Congresso e foi objeto de veto presi-

dencial. Quando ele me explicou toda a sistemática do trabalho, eu me comprometi com ele de que levaria a demanda ao Presidente da República. E o fiz imediatamente. Levei ao Presidente a necessidade da nossa Casa, a importância de termos uma carreira de apoio. Então pedi ao Presidente da República que reencaminhasse o nosso projeto. E ele, sensibilizado com a situação da Casa, de pronto concordou com o envio. Esse projeto foi reapresentado e está hoje no Congresso Nacional para ser trabalhado. Trazer um plano de carreira para dentro da nossa Instituição traz para a Carreira um ânimo novo. No projeto originário, os servidores da PGFN não estavam inseridos. Tinham projeto separado. Então eu conversei com o ministro Meireles, e ele, muito receptivo, disse que não observava nenhum obstáculo na inserção dos servidores da PGFN nesse novo projeto que seria enviado ao Congresso Nacional. O momento agora passa a exigir de nós uma atuação junto ao Parla-

mento para que se possa fortalecer a AGU aprovando esse plano de carreira, que é mais que justo para nossos servidores.

Quanto ao sucateamento e à sobrecarga de trabalho, o esforço tem sido no sentido de repor os nossos quadros. Logo que ingressei, o concurso para PFN já estava em andamento. Nós conseguimos um aporte orçamentário que possibilitou o ingresso de novos Colegas Procuradores da Fazenda Nacional. E agora trabalhamos para que uma nova leva de PFNs ingresse também com o remanescente daqueles aprovados ainda nesse concurso. Já há um pedido formalizado junto ao Ministério do Planejamento. Isso esgotaria o rol dos aprovados no concurso e tende a aliviar um pouco a sobrecarga de trabalho e amenizar esse sucateamento da Carreira, que é uma realidade de todas as demais. Acho que essas reivindicações são todas legítimas e meu esforço é no sentido de buscar ser uma voz a mais, uma força a mais nessas reivindicações junto aos órgãos competentes, para que a gente possa viver uma AGU um pouco mais equilibrada na perspectiva de divisão de trabalho, sem que nossos Colegas vivam com sobrecarga de trabalho.

**Entrando agora um pouco no cenário político nacional, em sua opinião, um governo que tem a legitimidade contestada por parte da população terá força para realizar tantas reformas como deseja?**

O que a gente pode perceber desde que o presidente Temer assumiu foi uma postura muito clara de abraçar as grandes reformas. Em outras palavras: é um governo que não se intimidou com os desafios relativos às grandes reformas. E isso exige um esforço diferenciado para essas aprovações. Exige uma articulação política muito grande, um trabalho muito intenso perante a sociedade, para que ela possa compreender a extensão, a finalidade dessas reformas e o benefício que elas, de uma forma ou de outra, vão trazer, seja do ponto de vista imediato, seja num futuro próximo, ou até mesmo para

algumas gerações futuras, como é agora o grande desafio da reforma da Previdência.

O que eu vejo dos integrantes do governo é uma visão muito firme, uma perspectiva muito clara de que a aprovação dessas reformas é o caminho necessário para que o país possa crescer. Acho que a força para aprovação dessas reformas o governo tem. A votação da PEC do Teto demonstrou isso. Agora, não há nenhuma ilusão de que isso não exija o esforço de todos, conjuntamente. Não só do governo, como também do Congresso Nacional e do povo, que está ali representado.

**Independentemente da solução final, ou seja, de como essa reforma virá em uma aprovação futura, o fato certo é que a AGU tem uma missão muito clara, definida pela Constituição Federal, que é a defesa das leis**

**A senhora não acha que as reformas previdenciária e trabalhista e a terceirização irrestrita recém-aprovada pela Câmara punem demais o trabalhador, o servidor público?**

Temos que analisar de acordo com perspectivas diferenciadas. Qual a extensão dessas reformas? Nós temos que vislumbrar o ponto de vista de cada um dos atores envolvidos. Temos a visão do trabalhador, do empregador, do Estado, dos desempregados. Então, de que forma isso repercute? De que modo isso pode de certa forma ser determinante para a construção de um consenso? Acho que este é o grande

desafio. O Congresso Nacional é o ambiente propício para esses debates, essas reflexões, essas discussões. E daí a importância das entidades representativas, do trabalho dos sindicatos dos trabalhadores, dos que representam os diversos setores da iniciativa privada.

O que o governo pôde construir como a melhor solução ele construiu e apresentou ao poder que é competente para deliberar, discutir, refletir, e trazer finalmente para a sociedade talvez aquela conformação que é própria do Poder Legislativo. Agora, independentemente da solução final, ou seja, de como essa reforma virá em uma aprovação futura, o fato certo é que a AGU tem uma missão muito clara, definida pela Constituição Federal, que é a defesa das leis. Então, o que quer que seja aprovado pelo Congresso Nacional, a AGU tem o dever constitucional de defender. É sua obrigação, como está no parágrafo 3.º do art. 103, da CF. Então, a nossa função é muito clara, não definida por nós, mas pelo legislador constituinte.

**Dados do Sonegômetro do SINPROFAZ mostram que a sonegação traz mais prejuízo ao país que a corrupção – a primeira custa R\$ 500 bi anuais ao Brasil e a segunda custa R\$ 200 bi. Por que o Brasil, a população inclusive, combate com tanta energia a corrupção e é claramente tolerante com a sonegação?**

Nenhum cidadão fica feliz quando tem ciência de dados dessa ordem. Esses dados causam desconforto para a sociedade. Nós temos uma Carreira que é instituída justamente para buscar e trazer esses recursos para os cofres públicos federais. Isso nos revela o grande desafio que nós temos pela frente. Um trabalho que precisa ser ainda mais intenso de procurar aprimorar a atividade arrecadatória do Estado. É um trabalho que exige reflexão sobre o que é preciso ser feito para mudar essa questão, que é cultural. Quando você me expõe que “nós achamos que é normal alguém perguntar se é com nota ou sem nota”, isso é um pro-

cesso que exige a informação para a própria população. A população precisa estar mais bem informada de que, quando ela aceita esse tipo de conduta, está causando prejuízo a toda a coletividade. O que falta é demonstrar para a população em geral, não digo só das grandes empresas, conhecer a forma como o Estado trabalha, como os recursos ingressam, porque eles ingressam, para onde eles vão e no que eles se reverterem. Acho que se houver um trabalho muito sério relacionado à informação da coletividade, a gente vai avançar nesse ponto. Precisamos aprimorar o sistema de fiscalização, tornar o processo de execução fiscal mais eficiente e tentar agilizar e superar teses que se arrastam há anos no âmbito do Poder Judiciário.

#### Seria a reforma tributária?

Exatamente, a própria reforma tributária. Repensar a tributação do país como um todo é o caminho. Mas, independentemente disso, que talvez seja uma atividade que

exija muito tempo, essa questão da informação da população deve ser trabalhada para ontem. Tudo isso vem com a distinção que deve ser feita também entre o grande devedor e o pequeno devedor. Muitas vezes o pequeno devedor fica em mora ou deixa de recolher não porque ele quer. A gente precisa ter essa sensibilidade: às vezes é difícil para o pequeno devedor. O grande devedor às vezes tem ali uma estratégia. Deixa de recolher para aplicar os recursos em outras frentes e lá na frente se faz um acordo, entra em algum Refiz. Agora, o pequeno devedor e o microempresário às vezes passam por um momento de dificuldade. Não obstante, isso não justifica a falta de recolhimento. A sonegação é injustificável.

Daí a importância do papel do Procurador da Fazenda Nacional. Ele é o profissional que está lidando diariamente com essa realidade. Ele tem o conhecimento de como tudo isso funciona. Ele pode contribuir de modo efetivo e construtivo

para que soluções, e quem sabe mesmo espaços melhores, possam ser trabalhados na construção desse processo de conhecimento. Se tivéssemos uma boa arrecadação e não permitíssemos a sonegação não estaríamos com esse déficit que o país está registrando. Talvez não fossem necessárias sequer algumas das grandes reformas pelas quais a gente está passando.

#### A senhora quer mandar um recado para os Procuradores da Fazenda Nacional?

Em primeiro lugar, eu quero registrar minha sincera admiração pelo trabalho desenvolvido pelos Procuradores da Fazenda Nacional. Porque eu sei que o corpo que temos de PFNs é extremamente qualificado. Quero registrar também o meu reconhecimento pelo grau de sucesso do trabalho desenvolvido pelos PFNs, que, ao longo desses anos todos, vêm contribuindo efetivamente para grandes vitórias em matéria tributária, que favorecem toda a sociedade brasileira. Em segundo, é uma honra para a AGU poder contar com esse corpo de PFNs tão bem qualificados. Os Procuradores têm papel determinante nisso. Desde que assumi aqui contei com o apoio deles. Não tive nenhuma resistência de qualquer ordem. Eu queria deixar o meu agradecimento sincero a esse apoio à nossa gestão, ao trabalho que vem sendo desenvolvido, sempre em conjunto, com diálogo. Acho que isso é importante. A nossa é uma gestão que busca dialogar, e nesse campo nunca tive da parte dos Procuradores da Fazenda Nacional qualquer restrição. Ao contrário, sempre uma abertura muito clara. Nós temos uma Instituição que conta efetivamente com os PFNs para que possamos avançar ainda mais e alçar voos ainda mais elevados num cenário em que a AGU tem sido tão demandada. A sociedade precisa contar com uma Advocacia de Estado forte. Eu conto com os Procuradores da Fazenda Nacional para a construção dessa Advocacia de Estado firme, séria, segura, respeitada e comprometida, para construirmos um país melhor. ■





# A Cobrança do Crédito Tributário no Canadá e no Brasil: Uma Análise Comparativa

## Resumo

O objetivo do trabalho é apresentar o modelo de cobrança tributária no Canadá, traçando paralelos com a execução fiscal no Brasil. De início, é destacado o papel da *Canada Revenue Agency*, sendo abordadas as formas de arrecadação dos tributos, incluindo o parcelamento. A seguir, são descritas as modalidades de cobrança administrativa do crédito tributário, tais como a compensação forçada de débitos tributários ("tax set-off"), o arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment") e o registro da dívida na *Federal Court of Canada*. Ademais, são apresentadas a cobrança e a defesa judicial do crédito tributário no Canadá, o que inclui o instituto do "writ of execution" e o Tribunal Fiscal do Canadá ("Tax Court of Canada"). Paralelamente, é realizada uma análise comparativa do modelo de cobrança do crédito tributário no Canadá daquele existente no Brasil, sendo destacadas suas diferenças bem como suas compatibilidades. Por fim, é condensada a estrutura básica do modelo de cobrança canadense, sendo feitas algumas sugestões de alteração legislativa no Brasil, de modo a reunir os benefícios de celeridade e eficácia do modelo canadense e compatibilizá-los ao sistema brasileiro.

Palavras-chave: Direito Comparado. Canadá. Execução Fiscal. Cobrança do crédito tributário.



Daniel Vieira Marins (PRFN/2.ª Região)

## Introdução

Como se sabe, não há um modelo ideal de cobrança do crédito tributário. O tipo de organização do Estado (unitário ou federado), a forma de distribuição das competências para se exigir os tributos<sup>1</sup> e até mesmo a atividade econômica preponderante no país<sup>2</sup> podem fazer com que modelos distintos de arrecadação e cobrança de tributos sejam adotados pelas nações. Além disso, questões como a confiança do contribuinte na administração pública, a existência de publicidade e transparência na prática dos atos administrativos e o nível de organização e estrutura estatal também influenciam a espécie de cobrança tributária a ser criada e aplicada por

cada país. Assim sendo, a administração tributária não deve ser objeto de crítica isolada, mas, ao contrário, comparativa, respeitando-se seus limites e seu desenho institucional.

Sob essa ótica, a crítica ao modelo de cobrança do crédito tributário no Brasil não deve se limitar aos problemas de eficácia dos instrumentos administrativos e processuais para o pagamento dos tributos criados pelo legislador. A mera contraposição entre os objetivos planejados pelo Poder Executivo e Legislativo e as dificuldades fáticas na cobrança dos tributos pode, equivocadamente, reduzir a análise crítica efetuada por juristas, contabilistas e economistas a um processo fechado, em que muitas vezes tenta-se impor um modelo à realidade – e, pior, buscar soluções dentro do próprio modelo já utilizado.

Como alternativa à crítica isolada, que é restrita ao modelo preexistente, há a análise sob o viés do Direito Comparado, em que modelos, estruturas e instrumentos utilizados em outros países são analisados, a fim de que novas abordagens e soluções possam ser criadas e instituídas no Brasil. Frise-se que não se trata de mera cópia de modelos, estruturas e instrumentos oriundos de outros ordenamentos jurídicos, mas sim de críticas comparativas que viabilizam o surgimento de novas ideias capazes de melhorar

1 Segundo George Anderson, "Los regímenes fiscales federales difieren mucho en el grado de autonomía de las unidades constitutivas para determinar los ingresos por recursos propios. La autonomía en los ingresos puede promover la responsabilidad política y la sensibilidad por preferencias locales, pero una descentralización significativa del sistema de impuestos tiene riesgos para la eficacia económica, la simplicidad administrativa y la equidad. Las transferencias del gobierno federal y el reparto de los impuestos federales son alternativas a los regímenes de ingresos descentralizados." (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons. 2010, p. 42-43)

2 Em algumas federações como a Nigéria, a Rússia e a Venezuela, o ingresso de valores oriundos de recursos naturais (em especial, do petróleo) é proporcionalmente muito maior do que o decorrente de impostos. Esse fator, somado à interferência na competitividade das empresas do setor e à maior incidência de casos de corrupção, faz com que a forma de arrecadação e de cobrança dos tributos seja afetada, quer pelas tensões políticas (principalmente, entre o governo central e os grupos políticos locais), quer pelos royalties do petróleo – os quais são a fonte não tributária mais importante na receita desses países (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons. 2010, p. 68-69). Em regra, as receitas oriundas de recursos naturais decorrem dos royalties, das taxas de licenciamento, dos impostos de exportação e do imposto de renda pago pelas empresas (ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 54).

o nosso modelo de cobrança do crédito tributário.

Dentre os modelos de arrecadação e cobrança de tributos, deve-se destacar o existente no Canadá, nação que, tal como o Brasil, é uma federação<sup>3</sup>, enfrentando, portanto, alguns desafios semelhantes ao do nosso país.

## 1. A arrecadação e a cobrança do crédito tributário no Canadá

Em razão de ser uma federação, o Canadá possui dois níveis de competência tributária: o federal e o subnacional.<sup>4</sup> Ao contrário do Brasil, no Canadá não há uma repartição rígida de competências tributárias, de modo que tanto o governo federal quanto as Províncias exigem impostos sobre a renda e o consumo,<sup>5</sup> enquanto os governos municipais (entidades locais vinculadas às Províncias) se mantêm por meio dos impostos sobre o patrimônio.<sup>6</sup> Assim, tanto o governo federal quanto as Províncias têm plena competência para instituir e exigir os seus tributos,

possuindo, pois, órgãos de arrecadação e cobrança distintos.

Na esfera do governo federal, cabe à *Canada Revenue Agency*<sup>7</sup> promover a arrecadação do “*individual income tax*” (imposto de renda sobre pessoa física)<sup>8</sup>, dos “*payroll deductions*” (deduções da folha de pagamento), do “*corporation income tax*” (imposto de renda sobre pessoas jurídicas), dos impostos alfandegários, dos “*excise taxes*” (impostos especiais sobre o consumo)<sup>9</sup>, dentre outros<sup>10</sup>. Por sinal, frise-se que, em havendo um “*tax collection agreement*” entre a Província e o governo federal,<sup>11</sup> a *Canada Revenue Agency* poderá arrecadar e remeter para o governo subnacional valores pagos pelos contribuintes a título de “*provincial personal income taxes*”, “*provincial corporate taxes*”, além das remessas do “*harmonized sales tax*” (HST) e do “*goods and services tax*” (GST).<sup>12</sup>

Caso o contribuinte (pessoa física) não possa pagar a sua dí-

vida tributária, a *Canada Revenue Agency* lhe oferece as seguintes opções: ou o parcelamento do débito, ou o pagamento sem juros e multas, a depender de decisão da autoridade administrativa. Quanto ao parcelamento, o contribuinte deverá antes demonstrar que tentou pagar o débito integral por meio de empréstimo ou reduzindo suas despesas. Além disso, para aderir ao parcelamento, poderá ser exigido do contribuinte prova da sua renda, despesas, patrimônio e obrigações financeiras, sendo que, na hipótese de deixar de pagar uma das parcelas, o parcelamento poderá ser cancelado.<sup>13</sup>

Em algumas situações, permite-se que o contribuinte seja dispensado de pagar juros e multa, ou mesmo ter o montante do valor da dívida diminuído. Contudo o ato administrativo de cancelamento ou dispensa no pagamento de juros e multa é privativo do *Minister of National Revenue*, sendo, portanto, uma hipótese excepcional.<sup>14</sup>

3 Atualmente, há vinte e oito países que se autodeclararam federativos ou que são considerados como tal pelos especialistas no tema. Todos abarcam mais de 40% da população mundial, sendo seu desenho institucional bastante variado, seja pelo nível de descentralização, seja pela quantidade de unidades federativas, seja pelo grau de autonomia dos governos subnacionais. Dentre os países organizados sob a forma de federação, destacam-se a África do Sul, a Alemanha, a Argentina, a Austrália, a Áustria, a Bélgica, o Canadá, os Emirados Árabes Unidos, a Espanha, os Estados Unidos, a Índia, o México, a Nigéria, o Paquistão, a Rússia, a Suíça e a Venezuela (ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 17-19).

4 O Canadá possui dois níveis de governo, sendo o governo subnacional denominado “Província”. Estas unidades da federação, na prática, são semelhantes aos Estados (unidades constitutivas da Austrália, do Brasil, da Índia, do México, da Nigéria e dos Estados Unidos) e aos *Länder* da Áustria e da Alemanha (ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009, p. 19).

5 Neste ponto, George Anderson salienta que, “En Canadá, el gobierno federal convenció a algunas provincias para ceder sus impuestos provinciales sobre las ventas a cambio del IVA que gestiona el gobierno federal; Québec aceptó reestructurar sus impuestos, pero gestiona su propio IVA (no completamente armonizado) así como el IVA federal sobre una base delegada con un sistema de créditos.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 57-58).

6 Quanto aos impostos sobre a propriedade imóvel, George Anderson ressalta que “Los impuestos sobre la propiedad son la fuente principal de las finanzas locales en federaciones como Australia, Canadá y los Estados Unidos, pero son bastante menos significativas, en términos absolutos y relativos, en las federaciones de Europa continental, donde los gobiernos locales tienen normalmente más competencias.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 57-58).

7 A agência foi criada pela “*Canada Revenue Agency Act, 1999*”. Disponível em: <<http://lawslois.justice.gc.ca/eng/acts/c-10.11/page-1.html>>. Acesso em: 21 out.2016.

8 O imposto sobre a renda de pessoas físicas é considerado a fonte de receita tributária mais importante na Austrália, no Canadá e nos Estados Unidos, países em que ela representa entre 40 a 50% do total de ingressos. Isto ocorre porque os impostos sobre a renda costumam ter maior relevância em países desenvolvidos, em comparação com aqueles em desenvolvimento (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 57-58). Ademais, frise-se que, “En Canadá, el impuesto sobre la renta es concurrente y las provincias, con la excepción de Québec, están acostumbradas a recaudar su parte a través de un suplemento; las reformas recientes les dan más flexibilidad para adaptar tipos de gravamen y rebajas.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 59).

9 Os impostos especiais sobre o consumo (“*excise taxes*” ou “*selective sales taxes*”) podem incidir tanto sobre produtos (v.g., álcool, tabaco, gasolina ou artigos de luxo) como sobre serviços (v.g., espetáculos, pernoites em hotéis, estacionamento, jogos). Segundo George Anderson, “[...] estos impuestos gravan un tipo particular de consumo que es considerado, poco saludable, asocial o insensible al precio.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 75).

10 Vide página da *Canada Revenue Agency*. Disponível em: <<http://www.craarc.gc.ca/gncy/clctns/dbts-eng.html>>. Acesso em: 21 out.2016.

11 Segundo George Anderson, “La agencia tributaria federal de Canadá tiene representantes de las provincias en su consejo: a través de un acuerdo, la agencia recauda prácticamente todos los impuestos federales y los impuestos sobre la renta de las personas, empresas y el IVA para algunas provincias; Québec recauda todos sus impuestos propios, incluido el IVA federal en Québec.” (ANDERSON, George. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 52-53).

12 Assim dispõe o “*Tax Collection Agreements and Federal Post-Secondary Education and Health Contributions Regulations, 1987*”: “Tax Collection Agreements. 4. Where the government of a province has entered into a tax collection agreement with the Government of Canada, advance payments authorized under section 8 of the Act may be made to the province by the Minister out of the Consolidated Revenue Fund on the basis of estimates calculated in accordance with the provisions of the agreement.” Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/SOR-87-218.pdf>>. Acesso em: 21 out.2016.

13 Vide página da *Canada Revenue Agency*. Disponível em: <<http://www.craarc.gc.ca/gncy/clctns/cnntpyfill-eng.html>>. Acesso em: 28 out.2016.

14 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Taxpayer relief provisions*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/cmplntsdpts/txpyrllf-eng.html>>. Acesso em: 28 out.2016.



Em situações extraordinárias, as empresas também têm a possibilidade de obter parcelamentos do débito tributário. No entanto, antes de tentarem parcelar a dívida, a pessoa jurídica deverá permitir que agentes da *Canada Revenue Agency* atuem dentro da empresa, ajudando-a a cumprir com suas obrigações tributárias, tal como a “*corporate income tax*”. Caso seja permitido à empresa aderir ao parcelamento, será exigido (i) que seja apresentado um plano de pagamento regular, (ii) que as declarações fiscais sejam sempre entregues em dia e (iii) que as obrigações tributárias estejam em dia. Se uma dessas exigências não for atendida, o parcelamento será cancelado.<sup>15</sup>

Na hipótese de o contribuinte enfrentar uma situação de insolvência (pessoa física) ou de falência (pessoa jurídica), o devedor deverá se dirigir ao *Office of the Superintendent of Bankruptcy*, passando a obedecer a regras específicas, fora das orientações ordinárias da *Canada Revenue Agency*.<sup>16</sup>

Por fim, caso o contribuinte (pessoa física) afirme que o adimplemento das obrigações tributárias esteja dificultando o pagamento de despesas com aluguel, taxas condominiais, comidas, ou outros serviços ou necessidades básicas para a sua

vida, é possível que a *Canada Revenue Agency* ofereça algum tipo de ajuda ao devedor.<sup>17</sup>

Segundo a *Canada Revenue Agency*, aproximadamente 90% (noventa por cento) dos contribuintes canadenses efetuam o pagamento de suas obrigações tributárias em dia, de modo que são poucas as situações em que o devedor busca um parcelamento ou a dispensa de juros e multa. Entretanto, tal como ocorre em qualquer país, há casos em que o contribuinte simplesmente se recusa a pagar seus tributos ou mesmo cooperar com o Fisco, de modo que são previstas certas formas legais de cobrança.<sup>18</sup>

## 2. Modalidades de cobrança do crédito tributário no Canadá

A primeira medida legal de cobrança envolve a compensação forçada de débitos tributários (“*tax set-off*”). Assim, a *Canada Revenue Agency* pode bloquear quaisquer créditos a serem recebidos pelo contribuinte e compensá-los com as dívidas fiscais existentes.<sup>19</sup> Ou seja, o Fisco canadense pode, por exemplo, reter créditos do contribuinte oriundos de órgãos ou agências federais e compensá-los com dívidas de tributos federais ou de programas governamentais;<sup>20</sup> ou bloquear créditos de “*harmonized sales tax*”

(HST) e do “*goods and services tax*” (GST), ambos relacionados às Províncias, e reduzir a dívida do contribuinte com o “*individual income tax*”; ou compensar o “*income tax refund*” e os créditos do contribuinte com o GST e HST com dívidas ou inadimplências com o “*Canada Student Loan*” ou outros programas governamentais.<sup>21</sup>

A segunda forma legal de cobrança do crédito tributário é o arresto de valores e ativos financeiros (“*garnishment*”). A *Canada Revenue Agency* pode emitir uma ordem de arresto de valores ou ativos financeiros do devedor que estejam sob a posse ou a administração de terceiros. No caso, a ordem pode ser direcionada tanto para o empregador (pessoa física ou jurídica) do contribuinte, quanto para uma instituição financeira ou qualquer outra fonte de renda do devedor. A ordem de arresto é concretizada na “*requirement to pay*”, que é enviada para o terceiro detentor ou administrador dos valores, a fim de que a quantia seja redirecionada para a *Canada Revenue Agency*. Com o redirecionamento da verba, faz-se administrativamente a redução ou quitação da dívida tributária.<sup>22</sup>

A “*requirement to pay*” é conceituada como uma notificação ou aviso legal (“*legal notice*”) que a

15 Vide página da *Canada Revenue Agency*. Disponível em: <<http://www.craarc.gc.ca/gncy/clctns/cnntpyfill-eng.html>>. Acesso em: 28 out.2016.

16 Idem *ibidem*.

17 Idem *ibidem*.

18 Tal como ocorre em todo o mundo, o Canadá também vem criando novas formas de se combater a sonegação fiscal: “In order to combat tax evasion and tax avoidance, the CRA will create a special program dedicated to stopping the organizations that create – and promote – these tax schemes for the wealthy. This will result in a twelve-fold increase in the number of tax schemes examined by the CRA. This team will apply penalties and refer cases for criminal investigation, where appropriate. The federal investment will give the CRA the ability to hire more auditors and specialists. This will increase the number of examinations focused on high-risk taxpayers – from 600 per year to 3000 per year – and will bring in \$432 million in new tax revenue. In addition, the new government funding will help the CRA bring in 100 additional auditors to investigate high-risk multinational corporations, a strategy that will collect an additional \$500 million in revenue over five years.” Disponível em: <<http://news.gc.ca/web/article-en.do?nid=1049689>>. Acesso em: 14 nov.2016. Não obstante a organização da agência fiscal canadense e o combate contra a sonegação existente no país, o próprio Ministério da Fazenda do Canadá não sabe ao certo qual o “*tax gap*”, isto é, a diferença entre os tributos devidos ao Fisco e o que é efetivamente arrecadado, de modo que o tema é objeto de forte debate no país. (HUFFINGTON POST CANADA. *Canada To Study ‘Tax Gap.’ May Find Out How Much It Loses To Tax Cheats*. Disponível em: <[http://www.huffingtonpost.ca/2016/04/04/canada-to-study-tax-gap-m\\_n\\_9612432.html](http://www.huffingtonpost.ca/2016/04/04/canada-to-study-tax-gap-m_n_9612432.html)>. Acesso em: 15 nov.2016).

19 Assim dispõe o “*Income Tax Act, 1985*”: “Where taxpayer information may be disclosed

(4) An official may [...]

(d) provide taxpayer information

[...]

(xiii) to an official solely for the purposes of setting off against any sum of money that may be due or payable by Her Majesty in right of Canada a debt due to

(A) Her Majesty in right of Canada, or

(B) Her Majesty in right of a province, [...]

20 Assim dispõe o “*Income Tax Act, 1985*”:

“Recovery by deduction or set-off

224.1 Where a person is indebted to Her Majesty under this Act or under an Act of a province with

which the Minister of Finance has entered into an agreement for the collection of the taxes payable to the province under that Act, the Minister may require the retention by way of deduction or set-off of such amount as the Minister may specify out of any amount that may be or become payable to the person by Her Majesty in right of Canada.”

21 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Set-off*. Disponível em: <<http://www.craarc.gc.ca/gncy/clctns/rfsfy-eng.html>>. Acesso em: 28 out.2016.

22 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Garnishment*. Disponível em: <<http://www.craarc.gc.ca/gncy/clctns/rfsfy-eng.html>>. Acesso em: 28 out.2016.

Canada Revenue Agency envia para um terceiro quando (i) a agência acredita que o terceiro deve ou deverá certa quantia em dinheiro em favor do contribuinte, o qual não pagou seus tributos para com a CRA; ou (ii) a agência não conseguiu arrecadar os valores devidos pelo contribuinte ou fazer um acordo de pagamento adequado com o devedor. Assim, na "requirement to pay", não mais se utiliza o termo contribuinte ("taxpayer"), mas sim devedor ("tax debtor"). Ademais, destaque-se que há vários tipos de "requirement to pay", de acordo com o nível de prioridade do crédito. A forma mais comum confere à Canada Revenue Agency um grau de prioridade creditícia maior que o dos demais créditos, salvo alguns que detêm preferência, tal como o oriundo de seguradoras. No que tange à sua aplicação, a "requirement to pay" pode afetar diversos

tipos de pagamento ou entrega de valores que um terceiro tenha que fazer em favor do contribuinte (devedor), o que inclui desde salários, comissões, bônus, reembolsos de despesas devidos pelo empregador, valores de contratações ou subcontratações, aluguéis e empréstimos, até valores pagos a título de juros, anuidades, dividendos, seguros, venda de ativos, investimentos bancários e depósitos.<sup>23</sup>

Contudo saliente-se, nesse ponto, que o alcance do "garnishment" não é ilimitado quando se trata dos rendimentos, uma vez que há dispositivos legais que vedam o arresto integral dos salários, tal como dispõe o "Wages Act, 1990" da Província de Ontario, que limita o arresto a 50% da renda salarial do devedor,<sup>24</sup> incluindo-se valores recebidos a título de seguro social,<sup>25</sup> e o "Civil Enforcement Act, 2000", da Província de Alberta.<sup>26</sup> A título

comparativo, nos Estados Unidos, também existem limites para a aplicação do "garnishment" no que se refere aos salários, mas os débitos tributários estaduais e federais são exceções à regra.<sup>27</sup>

Em suma, percebe-se que a "requirement to pay" é uma forma de cobrança do crédito tributário que possui um status de ordem legal. Na prática, é um documento oficial em relação ao qual o terceiro está obrigado a cumprir, não precisando a Canada Revenue Agency de uma ordem judicial para tanto.

Em regra, a "requirement to pay" é emitida pela Canada Revenue Agency com base na seção 224 do "Income Tax Act"<sup>28</sup> ou na seção 317 do "Excise Tax Act", as quais descrevem os poderes da Canada Revenue Agency ao aplicar o instituto do "garnishment". Nesse aspecto, verifica-se que a autoridade fiscal possui o poder de determinar o ar-

23 Vide página da Canada Revenue Agency, seção sobre "requirement to pay". Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rqrmntpy-faq-eng.html#Toc359997787>>. Acesso em: 28 out. 2016. Eis a lista integral de formas de pagamento ou entrega de valores que podem ser objeto do instituto em debate: "Requirements to pay apply to many different types of payments a third party could make to a taxpayer. Some of these include: salary, wages, commissions, bonuses, or other amounts owing to an employee; reimbursement of expenses owed to an employee; amounts due to a contractor or subcontractor for labour, goods, or services; rent or lease payments; most loan repayments; fees or other amounts owing to a professional (examples include lawyers, accountants, consultants, dentists, veterinarians, and architects); secured loans or advances made by a financial institution; loans or advances made to an employee; loans or advances made to a taxpayer who has been engaged to provide labour, goods, or services; loans or advances made by a corporation to a taxpayer who the corporation is not dealing with at arm's length (see IT-419 for the meaning of arm's length); annuity payments; interest payments; dividend payments; accounts receivable; proceeds of an insurance claim; proceeds from the sale of an asset; proceeds of investments; and amounts on deposit in a bank or other account."

24 "Idem, support or maintenance"

25 Fifty per cent of a person's wages are exempt from seizure or garnishment in the enforcement of an order for support or maintenance enforceable in Ontario. R.S.O. 1990, c. W.1, s. 7 (3)."

26 "Disability payments included (1.1) For the purposes of this section, payments from an insurance or indemnity scheme that are intended to replace income lost because of disability shall be deemed to be wages, whether the scheme is administered by the employer or another person. 1999, c. 12, Sched. B, s. 18."

27 Vide seção "Employment earnings, 81(1)" do "Civil Enforcement Act, 2000".

28 Vide "15 U.S. Code § 1673 – Restriction on garnishment":

"(a) Maximum allowable garnishment: Except as provided in subsection (b) and in section 1675 of this title, the maximum part of the aggregate disposable earnings of an individual for any workweek which is subjected to garnishment may not exceed

(1) 25 per centum of his disposable earnings for that week, or (2) the amount by which his disposable earnings for that week exceed thirty times the Federal minimum hourly wage prescribed by section 206(a)(1) of title 29 in effect at the time the earnings are payable, whichever is less. In the case of earnings for any pay period other than a week, the Secretary of Labor shall by regulation prescribe a multiple of the Federal minimum hourly wage equivalent in effect to that set forth in paragraph (2).

(b) Exceptions

(1) The restrictions of subsection (a) do not apply in the case of

(A) any order for the support of any person issued by a court of competent jurisdiction or in accordance with an administrative procedure, which is established by State law, which affords substantial due process, and which is subject to judicial review.

(B) any order of any court of the United States having jurisdiction over cases under chapter 13 of title 11.

(C) any debt due for any State or Federal tax."

28 Assim dispõe a seção 224, item (1) (1.1), do "Income Tax Act" do Canadá, relativo ao "garnishment":

"224 (1) Where the Minister has knowledge or suspects that a person is, or will be within one year, liable to make a payment to another person who is liable to make a payment under this Act (in this subsection and subsections 224(1.1) and 224(3) referred to as the "tax debtor"), the Minister may in writing require the person to pay forthwith, where the moneys are immediately payable, and in any other case as and when the moneys become payable, the moneys otherwise payable to the tax debtor in whole or in part to the Receiver General on account of the tax debtor's liability under this Act.

Idem

(1.1) Without limiting the generality of subsection 224(1), where the Minister has knowledge or suspects that within 90 days

(a) a bank, credit union, trust company or other similar person (in this section referred to as the "institution") will lend or advance moneys to, or make a payment on behalf of, or make a payment in respect of a negotiable instrument issued by, a tax debtor who is indebted to the institution and who has granted security in respect of the indebtedness, or

(b) a person, other than an institution, will lend or advance moneys to, or make a payment on behalf of, a tax debtor who the Minister knows or suspects (i) is employed by, or is engaged in providing services or property to, that person or was or will be, within 90 days, so employed or engaged, or (ii) where that person is a corporation, is not dealing at arm's length with that person, the Minister may in writing require the institution or person, as the case may be, to pay in whole or in part to the Receiver General on account of the tax debtor's liability under this Act the moneys that would otherwise be so lent, advanced or paid and any moneys so paid to the Receiver General shall be deemed to have been lent, advanced or paid, as the case may be, to the tax debtor." Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/l-3.3/page-254.html#docCont>>. Acesso em: 28 out. 2016.

resto dos valores e ativos financeiros devidos por terceiros ao contribuinte-devedor, cujas quantias se tornam, automaticamente, propriedade do governo canadense, devendo ser pagas ao "Receiver General" com prioridade absoluta (seção 224, 1.2 do "Income Tax Act").<sup>29</sup>

Além da compensação tributária forçada ("tax set-off") e do arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment"), há ainda uma terceira medida legal de cobrança tributária que pode ser utilizada pela *Canada Revenue Agency*: o registro da dívida na *Federal Court of Canada*. Com o registro na Justiça Federal, a agência obtém um certificado que confirma a quantia devida pelo contribuinte em favor do governo nacional. Destaque-se que esse certificado possui a mesma força e efeitos de uma decisão judicial, o que revela que o certificado, na realidade, é um título executivo extrajudicial, semelhante à Certidão de Dívida Ativa existente no Brasil. Ademais, tanto com o registro da dívida como pelo certificado, o débito do contribuinte torna-se público, o que viabiliza que a *Canada Revenue Agency* possa obter decisões judiciais nas esferas do Poder Judiciário das Províncias.<sup>30</sup>

No que tange ao Poder Judiciário, a *Canada Revenue Agency* pode obter uma ordem judicial para confiscar todos os bens e ativos do

devedor, tornando o seu patrimônio indisponível. No que diz respeito às pessoas físicas, a declaração de indisponibilidade pode abarcar, por exemplo, veículos, embarcações, obras de arte, casas, aluguéis e até mesmo o imóvel de residência do devedor. Ato contínuo, a *Canada Revenue Agency* poderá anunciar todos os bens declarados indisponíveis e vendê-los, de maneira forçada, por meio de um agente judicial com poderes para tanto ("court enforcement officer"), semelhante ao Oficial de Justiça existente no Brasil. Nesse caso, todos os custos serão por conta do devedor.<sup>31</sup>

Por fim, no que se refere às pessoas jurídicas, verifica-se que a *Canada Revenue Agency* pode impor a responsabilidade tributária do devedor a terceiros, dentre os quais se incluem os sócios-gerentes e os diretores da empresa, bem como empresas vinculadas.<sup>32</sup>

Como visto, a cobrança do crédito tributário no Canadá se concentra na esfera administrativa, a partir da utilização de três instrumentos procedimentais: (i) a compensação tributária forçada ("tax set-off"), (ii) o arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment") e (iii) o registro da dívida na *Federal Court of Canada*. Neste último, permite-se que a *Canada Revenue Agency* possa se dirigir ao Poder Judiciário e

obter uma ordem judicial no sentido de confiscar todos os bens e ativos do devedor (declaração de indisponibilidade).

### 3. A cobrança e a defesa judicial do crédito tributário no Canadá

O acesso à Justiça Federal é o estágio final de atuação da *Canada Revenue Agency* no que tange à cobrança do crédito tributário. Assim, ao registrar a dívida na *Federal Court of Canada*, a *Canada Revenue Agency* poderá se utilizar de um "writ of execution"<sup>33</sup> para confiscar e alienar os bens do devedor, em favor da Fazenda Pública. Sob a ótica processual, o "writ of execution" se assemelha ao cumprimento de sentença ou a um processo de execução extremamente célere, uma vez que o registro da dívida gera um certificado, o qual possui a mesma força e efeitos do que uma decisão judicial. Ou seja, o "writ of execution" busca dar efetividade ao certificado, que tem a natureza de um título executivo extrajudicial. No entanto a satisfação da dívida é dirigida, especificamente, para a apreensão e alienação dos bens ("seizure and sale of property"), de modo que, com a obtenção do dinheiro através do processo legal, a medida judicial se extingue.

29 Assim dispõe a seção 224, item (1) (1.2), do "Income Tax Act" do Canadá, relativo ao "garnishment":

"224 [...] (1.2) Notwithstanding any other provision of this Act, the Bankruptcy and Insolvency Act, any other enactment of Canada, any enactment of a province or any law, but subject to subsections 69(1) and 69.1(1) of the Bankruptcy and Insolvency Act and section 11.09 of the Companies' Creditors Arrangement Act, if the Minister has knowledge or suspects that a particular person is, or will become within one year, liable to make a payment

(a) to another person (in this subsection referred to as the "tax debtor") who is liable to pay an amount assessed under subsection 227(10.1) or a similar provision, or (b) to a secured creditor who has a right to receive the payment that, but for a security interest in favour of the secured creditor, would be payable to the tax debtor, the Minister may in writing require the particular person to pay forthwith, where the moneys are immediately payable, and in any other case as and when the moneys become payable, the moneys otherwise payable to the tax debtor or the secured creditor in whole or in part to the Receiver General on account of the tax debtor's liability under subsection 227(10.1) or the similar provision, and on receipt of that requirement by the particular person, the amount of those moneys that is so required to be paid to the Receiver General shall, notwithstanding any security interest in those moneys, become the property of Her Majesty to the extent of that liability as assessed by the Minister and shall be paid to the Receiver General in priority to any such security interest." Disponível em: <http://lawslois.justice.gc.ca/eng/acts/l-3.3/page-254.html#docCont>. Acesso em: 28 out.2016.

30 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Certifying your debt in the Federal Court of Canada*. Disponível em: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rfsfy-eng.html>. Acesso em: 30 out.2016.

31 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Seizing and selling your assets*. Disponível em: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rfsfy-eng.html>. Acesso em: 30 out.2016.

32 Vide página da *Canada Revenue Agency*, seção *Holding another party jointly and severally responsible for your debt*. Disponível em: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/clctns/rfsfy-eng.html>. Acesso em: 30 out.2016.

33 Assim dispõe a seção 56, item (3), do "Federal Courts Act" do Canadá:

"Process against property

(3) All writs of execution or other process against property, whether prescribed by the Rules or authorized by subsection (1), shall

(a) unless otherwise provided by the Rules, be executed, with respect to the property liable to execution and the mode of seizure and sale, as nearly as possible in the same manner as similar writs or process that are issued out of the superior courts of the province in which the property to be seized is situated are, by the law of that province, required to be executed; and

(b) bind property in the same manner as similar writs or process issued by the provincial superior courts, and the rights of purchasers under the writs or process are the same as those of purchasers under those similar writs or process." Disponível em: <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/F-7/FullText.html>. Acesso em: 1º nov.2016.



Paralelamente, para que sejam mantidos os procedimentos adotados pela agência, bem como a validade e exigibilidade do próprio crédito tributário, o governo nacional também é obrigado a atuar em outra esfera da Justiça Federal, uma vez que os contribuintes-devedores têm o direito de ajuizar ações questionando os tributos impostos pela Canada Revenue Agency. Para tanto, em 1983, foi criado, nos termos do "Tax Court of Canada Act", o Tribunal Fiscal do Canadá ("Tax Court of Canada"), um órgão jurisdicional independente da Canada Revenue Agency e de todos os departamentos do governo federal canadense. Quanto à estrutura judicial, nota-se que a "Tax Court of Canada" é um Tribunal Fiscal com estatuta superior, no qual as pessoas físicas e jurídicas podem propor demandas em face do governo federal ("Government of Canada"), questionando a legislação atinente às matérias de sua jurisdição exclusiva. O principal tema das apelações envolve "income tax", "goods and services tax" e "employment insurance". De qualquer forma, o Tribunal Fiscal, ao analisar os casos, também chama a Canada Revenue Agency para interpretar a legislação debatida, auxiliando-a no

exercício da sua jurisdição.<sup>34</sup>

O "Tax Court of Canada", de acordo com a seção 12 do "Tax Court of Canada Act"<sup>35</sup>, tem jurisdição original exclusiva para efetuar audiências e apreciar recursos e petições referentes a assuntos resultantes das seguintes leis: "Income Tax Act", "Employment Insurance Act", "Part IX of the Excise Tax Act (GST)", "Canada Pension Plan", "Old Age Security Act", "Petroleum and Gas Revenue Tax Act", "Cultural Property Export and Import Act", "Customs Act (Part V.1)", "Air Travellers Security Charge Act", "Excise Act, 2001", "Softwood Lumber Products Export Charge Act, 2006", "War Veterans Allowance Act", "Civilian War-related Benefits Act" e a seção<sup>33</sup> do "Veterans Review and Appeal Board Act".<sup>36</sup>

No que concerne à estrutura do sistema judicial canadense, o "Tax Court of Canada" é uma instância superior aos "Federal Administrative Tribunals" com competência para analisar casos previstos na seção 12 do "Tax Court of Canada Act".<sup>37</sup> Em contrapartida, o Tribunal Fiscal do Canadá posiciona-se abaixo do "Federal Court of Appeal"<sup>38</sup> que, por sua vez, se submete à Suprema Corte do Canadá.<sup>39</sup>

Ante as ações propostas pelos contribuintes, a defesa da Fazenda Pública é feita pelo Minister of National Revenue, que deverá responder à apelação feita pelo contribuinte em 60 (sessenta) dias a partir da data em que a Corte lhe transmitir a notificação (seção 18.16 do "Tax Court of Canada Act").<sup>40</sup>

#### 4. Análise comparativa entre a cobrança do crédito tributário no Canadá e no Brasil

Apresentada a estrutura básica do modelo de cobrança do crédito tributário no Canadá, já se torna possível identificar algumas diferenças entre este sistema e o existente no Brasil.

A primeira e principal diferença diz respeito ao procedimento utilizado para a cobrança dos créditos tributários. Vê-se que, no Canadá, a cobrança é realizada, quase que integralmente, no âmbito administrativo. O contribuinte que se recusa a pagar os tributos devidos ou mesmo a cooperar com o Fisco passa a sofrer, imediatamente, os efeitos dos procedimentos de cobrança da Canada Revenue Agency: (i) a compensação tributária forçada ("tax set-off"), ou (ii) o arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment").

34 Vide página do "Tax Court of Canada", seção About the Court. Disponível em: <[http://cas-cdcwww02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci\\_Eng/About](http://cas-cdcwww02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/About)>. Acesso em: 30 out.2016.

35 Assim dispõe a seção 12, denominada Jurisdiction and Powers of the Court, itens (1), (2), (3) e (4), do "Tax Court of Canada Act": "Jurisdiction 12 (1) The Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine references and appeals to the Court on matters arising under the Air Travellers Security Charge Act, the Canada Pension Plan, the Cultural Property Export and Import Act, Part V.1 of the Customs Act, the Employment Insurance Act, the Excise Act, 2001, Part IX of the Excise Tax Act, the Income Tax Act, the Old Age Security Act, the Petroleum and Gas Revenue Tax Act and the Softwood Lumber Products Export Charge Act, 2006 when references or appeals to the Court are provided for in those Acts.

Jurisdiction (2) The Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine appeals on matters arising under the War Veterans Allowance Act and the Civilian War-related Benefits Act and referred to in section 33 of the Veterans Review and Appeal Board Act. Further jurisdiction

(3) The Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine questions referred to it under section 51 or 52 of the Air Travellers Security Charge Act, section 97.58 of the Customs Act, section 204 or 205 of the Excise Act, 2001, section 310 or 311 of the Excise Tax Act, section 173 or 174 of the Income Tax Act or section 62 or 63 of the Softwood Lumber Products Export Charge Act, 2006.

Extensions of time

(4) The Court has exclusive original jurisdiction to hear and determine applications for extensions of time under section 45 or 47 of the Air Travellers Security Charge Act, subsection 28(1) of the Canada Pension Plan, section 33.2 of the Cultural Property Export and Import Act, section 97.51 or 97.52 of the Customs Act, subsection 103(1) of the Employment Insurance Act, section 197 or 199 of the Excise Act, 2001, section 304 or 305 of the Excise Tax Act, or section 166.2 or 167 of the Income Tax Act."

36 Vide página do "Tax Court of Canada", seção Jurisdiction. Disponível em: <[http://cas-cdcwww02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci\\_Eng/About/Jurisdiction](http://cas-cdcwww02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/About/Jurisdiction)>. Acesso em: 30 out.2016.

37 Frise-se que, em regra, os "Federal Administrative Tribunals" analisam demandas envolvendo imigração, eleições, acesso à informação, segurança nacional, direitos indígenas, propriedade intelectual, transporte aéreo etc., sendo submetidos à "Federal Court" (Disponível em: <[http://cas-cdcwww02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/fc\\_cf\\_en/Jurisdiction](http://cas-cdcwww02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/fc_cf_en/Jurisdiction)>. Acesso em: 02 nov.2016.

38 Tanto o "Federal Court" quanto o "Tax Court of Canada" fazem parte da Justiça Federal do Canadá, em sentido amplo. Ambas se submetem ao "Federal Court of Appeal". O que há, portanto, é apenas uma "Justiça Especializada", tal como ocorre, em certa medida, no Brasil, com a Justiça do Trabalho.

39 Vide página do "Tax Court of Canada", seção Canada's Courts System. Disponível em: <[http://cas-cdcwww02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci\\_Eng/Justice/Courts\\_System](http://cas-cdcwww02.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/Justice/Courts_System)>. Acesso em: 30 out.2016.

40 "Time limit for reply to notice of appeal

18.16 (1) The Minister of National Revenue shall file a reply to a notice of appeal within sixty days after the day on which the Registry of the Court transmits to that Minister the notice of appeal unless the appellant consents, before or after the expiration of the sixty day period, to the filing of that reply after the sixty day period or the Court allows the Minister, on application made before or after the expiration of the sixty day period, to file the reply after that period." ("Tax Court of Canada Act").

Disponível em: <<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/T-2/FullText.html>>. Acesso em: 30 out.2016).

Assim, por mais que o contribuinte tenha que ser notificado quanto à necessidade de pagamento da dívida tributária, não há um longo contencioso administrativo. O próprio Fisco faz o lançamento do tributo, com juros e mora, e, em caso de inadimplemento, realiza a compensação tributária forçada ("tax set-off") ou o arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment").

A realidade, portanto, é bem diferente da brasileira, em que, além de haver a possibilidade de interposição de recursos na esfera administrativa (v.g., Delegacia de Julgamento – DRJ, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), a Fazenda Pública não pode nem efetuar compensações tributárias forçadas com tributos de natureza diversa muito menos determinar o arresto de valores e ativos financeiros.

Por sinal, no Brasil, a Receita Federal (RFB) somente pode efetuar a compensação de créditos do sujeito passivo quando os valores forem (i) oriundos de restituições ou ressarcimentos e (ii) de administração da própria instituição, por mais que não tenham a mesma destinação constitucional.<sup>41</sup> Logo, apesar de haver a possibilidade de compensação, atualmente, no ordenamento jurídico brasileiro, não há previsão de compensação tributária forçada, nos moldes do "tax set-off" canadense.

Por conseguinte, percebe-se que o modelo canadense de cobrança tributária se estrutura em uma execução fiscal administrativa, no qual a *Canada Revenue Agency*

reúne, em um só órgão federal, a capacidade de arrecadação e cobrança do crédito tributário. Vale dizer, a agência possui a atribuição de emitir atos administrativo-fiscais ordinários, com a finalidade de arrecadar tributos, e de expedir atos administrativos de caráter coercitivo, os quais alcançam o patrimônio do particular. No Brasil, esse segundo momento não poderia ser realizado pelo órgão de promove a arrecadação dos tributos (v.g., Receita Federal do Brasil), pois, tal como dispõe o art. 131, §2º, da Constituição da República de 1988<sup>42</sup>, cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional promover a execução da dívida ativa de natureza tributária.

Contudo isso não significa que o modelo canadense de cobrança tributária seja totalmente incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro. Na verdade, nada impediria que o legislador pátrio (ante a estrutura de execução fiscal administrativa descrita anteriormente) criasse um modelo que efetuassem a cobrança da execução fiscal administrativa em duas fases: uma, eminentemente arrecadatória, a ser realizada pela Receita Federal do Brasil, e outra, de cobrança, a ser promovida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Isto é, um modelo em que a compensação tributária forçada ("tax set-off") e o arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment") fosse feita pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Ademais, deve-se destacar que o modelo canadense de execução fiscal administrativa, cindido em duas fases, seria ainda mais adaptável

ao ordenamento jurídico brasileiro em razão de o último procedimento de cobrança tributária previsto pela legislação canadense envolver o ajuizamento de uma ação judicial. Isto porque, não sendo suficientes o "tax set-off" e o "garnishment", poderá a *Canada Revenue Agency* requerer o registro da dívida do contribuinte na Federal Court of Canada, obtendo um certificado que possui a mesma força e efeitos do que uma decisão judicial. Com isso, abre-se a possibilidade de a *Canada Revenue Agency* utilizar um "writ of execution" para confiscar e alienar os bens do devedor, em favor da Fazenda Pública.

Haja vista que no Brasil cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a representação judicial da União na execução da dívida ativa de natureza tributária, a adaptação do modelo canadense à realidade brasileira não traria maiores dificuldades, pois "*cui licet quod est plus, licet utique quod est minus*" ("quem pode o mais, pode o menos"). O que ocorreria é a substituição de um processo judicial de cobrança do crédito tributário (atualmente, regulado pela Lei nº 6.830/80) por um processo em parte administrativo (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em parte judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um "writ of execution").

A segunda principal diferença entre os dois modelos se refere à aplicação do o arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment") e a sua concretização por meio do

41 Quanto à compensação, assim dispõe o Decreto nº 2.138/1997:

"Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto."

42 "Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

[...]  
§ 3º Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei." (Constituição da República de 1988)



"requirement to pay". Uma vez que o "garnishment" é executado pela própria autoridade administrativa, percebe-se que o patrimônio do devedor é confiscado sem a intervenção do Poder Judiciário. No Brasil, essa forma de execução poderia ser questionada em razão do art. 854 do CPC/2015 (Lei nº 13.105/2015)<sup>43</sup>, que concede ao Poder Judiciário a função de proteger o patrimônio do devedor em casos em que o arresto venha a atingir bens impenhoráveis (art. 854, § 3º, inc. I, da Lei nº 13.105/2015).

No modelo brasileiro atual, o magistrado, a pedido da Fazenda Pública, determinará a indisponibilidade dos ativos financeiros existentes em nome do devedor, sendo que a ordem judicial será efetivada, pelas instituições financeiras, através de um "sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional" (art. 854, caput, da Lei nº 13.105/2015). Nessa esteira, a declaração de indisponibilidade será limitada pela quantia descrita na Certidão de Dívida Ativa, sendo o devedor intimado para, em cinco dias, comprovar, se for o caso, que as quantias são impenhoráveis ou que a indisponibilidade foi excessiva (art. 854, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 13.105/2015).

Logo, por mais que se fizesse, no Brasil, o arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment") dos contribuintes-devedores por meio de um processo administrativo-fiscal de cobrança, revela-se difícil que não haja como o executado levar ao Poder Judiciário a análise da natureza das quantias bloqueadas, vale dizer,

a verificação de se tratar de verbas impenhoráveis ou não.

Isto se torna ainda mais claro se tivermos em mente que a "requirement to pay" é conceituada como uma notificação ou aviso legal ("legal notice") que a *Canada Revenue Agency* envia para um terceiro. Ademais, sua aplicação, no Canadá, pode afetar diversos tipos de pagamento ou entrega de valores que um terceiro tenha que fazer em favor do contribuinte (devedor), o que inclui até salários. Em suma, no ordenamento jurídico canadense, a "requirement to pay" é uma forma de cobrança do crédito tributário que possui um status de ordem legal, que, no plano concreto, significa ser um documento oficial em relação ao qual o terceiro está obrigado a cumprir, não precisando a *Canada Revenue Agency* de uma ordem judicial para tanto.

A equiparação de uma ordem legal de cobrança de caráter administrativo a uma ordem judicial, provavelmente, seria objeto de críticas no Brasil, pois se permitiria que a própria administração tributária, além de executar a cobrança, também tivesse a análise final quanto à legalidade da indisponibilidade, bloqueio e confisco dos valores. Frise-se que o problema não seria o arresto dos valores e ativos financeiros ("garnishment") em si, mas a forma pela qual a notificação ou aviso legal ("legal notice") seria concretizada, em especial quanto às quantias consideradas impenhoráveis.

Assim, caso se adotasse no Brasil a substituição de um processo judicial de cobrança do crédito tributário

(hoje, regulado pela Lei nº 6.830/80) por um processo em parte administrativo (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em parte judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um "writ of execution"), seria recomendável que, no que tange ao arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment"), a notificação legal ("legal notice") do arresto fosse submetida a uma prévia ou posterior apreciação do Poder Judiciário, a fim de que se evitasse o bloqueio de verbas consideradas impenhoráveis pela legislação – ou a alegação, pelo contribuinte, de que o seu direito de acesso à Justiça teria sido violado.

Por fim, outra grande diferença entre os dois sistemas de cobrança diz respeito à forma de execução judicial da dívida. No modelo canadense, o registro da dívida na *Federal Court of Canada* permite que a *Canada Revenue Agency* possa se dirigir ao Poder Judiciário a fim de obter uma ordem judicial no sentido de confiscar todos os bens e ativos do devedor (declaração de indisponibilidade) e aliená-los em favor da Fazenda Pública. Para tanto, a *Canada Revenue Agency* propõe uma ação judicial específica: o "writ of execution".

Assim, enquanto no Brasil é necessário que a Fazenda Pública protocole uma ação judicial de cobrança sob o rito da execução fiscal, a qual possibilitará que o devedor, além de apresentar uma exceção de pré-executividade, proponha uma ação judicial correlata (embargos à execução) que suspenderá a trami-

43 "Art. 854. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou em aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, sem dar ciência prévia do ato ao executado, determinará às instituições financeiras, por meio de sistema eletrônico gerido pela autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, que torne indisponíveis ativos financeiros existentes em nome do executado, limitando-se a indisponibilidade ao valor indicado na execução.

§ 1º No prazo de 24 (vinte e quatro) horas a contar da resposta, de ofício, o juiz determinará o cancelamento de eventual indisponibilidade excessiva, o que deverá ser cumprido pela instituição financeira em igual prazo.

§ 2º Tornados indisponíveis os ativos financeiros do executado, este será intimado na pessoa de seu advogado ou, não o tendo, pessoalmente.

§ 3º Incumbe ao executado, no prazo de 5 (cinco) dias, comprovar que:

I – as quantias tornadas indisponíveis são impenhoráveis;

II – ainda remanesce indisponibilidade excessiva de ativos financeiros.

§ 4º Acolhida qualquer das arguições dos incisos I e II do § 3º, o juiz determinará o cancelamento de eventual indisponibilidade irregular ou excessiva, a ser cumprido pela instituição financeira em 24 (vinte e quatro) horas.

§ 5º Rejeitada ou não apresentada a manifestação do executado, converter-se-á a indisponibilidade em penhora, sem necessidade de lavratura de termo, devendo o juiz da execução determinar à instituição financeira depositária que, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, transfira o montante indisponível para conta vinculada ao juízo da execução." (art. 854, caput e §§ 1º a 5º, do CPC/2015)

tação do processo de execução, no Canadá, bastará ao Fisco propor o "*writ of execution*", cujo objetivo é a apreensão e alienação dos bens ("*seizure and sale of property*"). Isto é, no nosso ordenamento jurídico, torna-se necessária a propositura de uma ação judicial que enfrentará todas as fases de um processo de execução, o que inclui a revisão das decisões pelas instâncias superiores (seja por agravos de instrumento, seja por recursos de apelação) e extraordinárias (quer pelo recurso especial, quer pelo recurso extraordinário), além da modalidade de defesa do devedor através da propositura da ação de embargos à execução (que, por ser uma nova ação, também enfrentará todas as fases comuns ao processo de conhecimento).

Em contrapartida, o modelo canadense restringe a fase judicial à apreensão e alienação dos bens ("*seizure and sale of property*"), o que torna a satisfação da dívida muito mais célere. Nesse aspecto, e à luz do Direito Processual Civil, o "*writ of execution*" se assemelha muito ao cumprimento de sentença no Brasil, ou a um processo de execução condensado (ou de rito sumaríssimo). Isto porque, no Canadá, o registro da dívida gera um certificado que possui a mesma força e efeitos de uma decisão judicial, de modo que o "*writ of execution*" busca, justamente, dar efetividade

ao certificado, que tem a natureza de um título executivo extrajudicial. Ocorre que, ao invés de iniciar um processo de execução (com todas as fases processuais que lhes são comuns), o "*writ of execution*" visa, especificamente, à satisfação da dívida de maneira dirigida, no caso, a partir da apreensão e alienação dos bens ("*seizure and sale of property*"). Assim, com a obtenção do dinheiro através do processo de apreensão e alienação dos bens do devedor, a medida judicial se extingue, não havendo, portanto, retardo na quitação do débito.

Nota-se, portanto, que não há qualquer óbice no ordenamento jurídico brasileiro para a eventual adoção da apreensão e alienação dos bens ("*seizure and sale of property*") sob o formato do "*writ of execution*". No Brasil, o art. 185-A do CTN<sup>44</sup> já prevê a declaração de indisponibilidade de bens e direitos, o que aumenta o potencial de eficácia da expedição do mandado de penhora e avaliação sobre os bens do devedor (art. 7º da Lei nº 6.830/80)<sup>45</sup> e do futuro leilão (art. 23 da Lei nº 6.830/80).<sup>46</sup> Frise-se que as três medidas exigem a concordância do magistrado competente para apreciar a execução fiscal, de modo que a necessidade, existente no Brasil, de apreciação judicial das figuras jurídicas em questão é semelhante à adotada no Canadá.

Logo, se houvesse, no Brasil, um

processo de cobrança do crédito tributário em que apenas o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um "*writ of execution*" fossem efetuados na esfera judicial, não haveria qualquer impedimento legal ou constitucional para a sua adoção, haja vista as regras atualmente existentes no ordenamento jurídico pátrio.

Por fim, cumpre ressaltar que o desenho institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional facilita a adoção de um modelo de cobrança do crédito tributário dividido em uma fase administrativa (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em uma fase judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um "*writ of execution*"). Isto porque a PGFN já possui em sua estrutura uma adjuntoria de consultoria e contencioso tributário e uma diretoria de gestão da Dívida Ativa da União, além de Procuradorias Regionais, Estaduais e Seccionais da Fazenda Nacional, que promovem as atividades de cobrança judicial e de gestão administrativa do crédito tributário.<sup>47</sup> Vale dizer, bastaria o desenvolvimento e o investimento nas áreas de cobrança e de administração tributária da PGFN para que o modelo cindido de cobrança do crédito tributário fosse executado, sendo desnecessária a reformulação ou a criação de outro órgão para promover essa função.

44 "Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juiz a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido."

45 "Art. 7º O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

I – citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;

II – penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito ou fiança;

III – penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia;

IV – arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;

V – registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e

VI – avaliação dos bens penhorados ou arrestados."

46 "Art. 23 A alienação de quaisquer bens penhorados será feita em leilão público, no lugar designado pelo Juiz.

§ 1º A Fazenda Pública e o executado poderão requerer que os bens sejam leiloados englobadamente ou em lotes que indicarem.

§ 2º Cabe ao arrematante o pagamento da comissão do leiloeiro e demais despesas indicadas no edital."

47 Vide organograma da PGFN. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-ainformacao/institucional/organograma/organograma-da-pgfn>>. Acesso em: 20 nov.2016.

## Conclusão

Tal como observado acima, no Canadá, a cobrança do crédito tributário se estrutura, fundamentalmente, na esfera administrativa, a partir da utilização de três instrumentos procedimentais: (i) a compensação tributária forçada ("tax set-off"), (ii) o arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment") e (iii) o registro da dívida na Federal Court of Canada.

Na compensação forçada de débitos tributários ("tax set-off"), a *Canada Revenue Agency* pode bloquear quaisquer créditos a serem recebidos pelo contribuinte e compensá-los com as dívidas fiscais existentes, mesmo que sejam créditos e débitos de tributos diferentes.

Já no arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment"), a *Canada Revenue Agency* pode emitir uma ordem de arresto sobre quantias e ativos do devedor que estejam sob a posse ou a administração de terceiros. A ordem de arresto é concretizada na "requirement to pay", a qual é enviada para o terceiro detentor ou administrador dos valores, a fim de que a quantia seja redirecionada para o Fisco.

Por sua vez, no registro da dívida na *Federal Court of Canada*, a agência obtém um certificado que confirma a quantia devida pelo contribuinte em favor do governo nacional, tendo o documento a mesma força e efeitos de uma decisão judicial. Ou seja, na prática, o certificado tem a natureza de um título executivo extrajudicial, semelhante à Certidão de Dívida Ativa existente no Brasil.

Na esfera judicial, a *Canada Revenue Agency*, ao registrar a dívida na *Federal Court of Canada*, se utiliza de um "writ of execution" para confiscar e alienar os bens do devedor, em favor da Fazenda Pública. Assim, sob o viés processual, o "writ of execution" se assemelha ao cumprimento de sentença ou a um processo de execução extremamente célere, uma vez que o registro da dívida gera um

certificado, o qual possui a mesma força e efeitos do que uma decisão judicial. A satisfação da dívida é dirigida à apreensão e alienação dos bens ("seizure and sale of property"), de modo que, com a obtenção do dinheiro através do processo legal, a medida judicial se extingue.

Ante a estrutura básica de cobrança do crédito tributário no Canadá, torna-se possível promover algumas sugestões de alteração legislativa no Brasil, de modo a reunir os benefícios de celeridade e eficácia do modelo canadense e compatibilizá-los ao sistema brasileiro.

Nota-se que seria plenamente possível ocorrer a substituição, no Brasil, de um processo judicial de cobrança do crédito tributário... por um processo em parte administrativo e em parte judicial

Em primeiro lugar, nota-se que seria plenamente possível ocorrer a substituição, no Brasil, de um processo judicial de cobrança do crédito tributário (atualmente, regulado pela Lei nº 6.830/80) por um processo em parte administrativo (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em parte judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um "writ of execution").

Frise-se que, por mais que a *Canada Revenue Agency* possua a capacidade de arrecadação e cobrança do crédito tributário (atribuição de emitir atos administrativo-

-fiscais ordinários, com a finalidade de arrecadar tributos, e de expedir atos administrativos de caráter coercitivo, os quais alcançam o patrimônio do particular), no Brasil, essa atividade somente poderia ser executada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, haja vista o art. 131, §2º, da Constituição da República de 1988. Assim, não há impedimento legal para que o modelo atual de cobrança do crédito tributário (integralmente judicial) seja substituído por uma execução fiscal com uma fase inicial administrativa (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e uma fase posterior judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um "writ of execution"), ambas coordenadas e aplicadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Em segundo lugar, caso se adote no Brasil a substituição de um processo judicial de cobrança do crédito tributário por um processo em parte administrativo (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em parte judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um "writ of execution"), seria recomendável que, quanto ao arresto de valores e ativos financeiros ("garnishment"), a notificação legal ("legal notice") do arresto fosse submetida a uma prévia ou posterior apreciação do Poder Judiciário, a fim de que se evitasse o bloqueio de verbas consideradas impenhoráveis pela legislação.

Deve-se observar que, no Brasil, essa forma de execução poderia ser questionada em razão do art. 854 do CPC/2015 (Lei nº 13.105/2015), que concede ao Poder Judiciário a função de proteger o patrimônio do devedor em casos em que o arresto venha a atingir bens impenhoráveis (art. 854, § 3º, inc. I, da Lei nº 13.105/2015).



Em terceiro lugar, com a cisão da cobrança do crédito tributário em duas etapas, seria possível concentrar a fase judicial em medidas constritivas específicas. Adaptando os institutos canadenses ao ordenamento jurídico brasileiro, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderia se utilizar de uma ação judicial específica, nos moldes do “*writ of execution*”, para tão somente obter uma ordem judicial no sentido de confiscar todos os bens e ativos do devedor (declaração de indisponibilidade) e aliená-los em favor da Fazenda Pública.

Vale dizer, ao invés de iniciar um processo de execução (com todas as fases processuais que lhes são comuns), a Procuradoria da Fazenda Nacional ajuizaria um “*writ of execution*”, visando, especificamente, à satisfação da dívida de maneira dirigida, no caso, a partir da apreensão e alienação dos bens (“*seizure and sale of property*”). Destarte, com a obtenção do dinheiro através do processo de apreensão e alienação dos bens, a medida judicial se extinguiria.

Na realidade, a apreensão e alienação dos bens (“*seizure and sale of property*”) sob o formato do “*writ of execution*”, viria a substituir a declaração de indisponibilidade de bens e direitos do art. 185-A do CTN, a expedição do mandado de penhora e avaliação sobre os bens do devedor previsto no art. 7º da Lei nº 6.830/80 e o leilão dos bens do art. 23 da Lei nº 6.830/80, tornando mais célere a execução fiscal.

Por derradeiro, ressalte-se que o desenho institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional torna desnecessária a reformulação ou a criação de outro órgão para promover as atividades de cobrança administrativa e judicial do crédito tributário. Uma vez que a PGFN possui em sua estrutura Procuradorias Regionais, Estaduais e Seccionais da Fazenda Nacional que executam as atividades de cobrança judicial e de gestão administrativa do crédito

tributário e que existe, no órgão central, uma adjutoria de consultoria e contencioso tributário e uma diretoria de gestão da Dívida Ativa da União, bastaria ao legislador adotar o modelo de cobrança do crédito tributário dividido em uma fase administrativa (com a compensação tributária forçada e o arresto de valores e ativos financeiros) e em uma fase judicial (com o registro da dívida na Justiça Federal e a propositura de um “*writ of execution*”). Em suma, seria necessário apenas o desenvolvimento e o investimento nas áreas já existentes de cobrança e de administração tributária da PGFN para que o modelo cindido de cobrança do crédito tributário, com seus instrumentos de inspiração canadense, fosse aplicado no Brasil, o que traria mais economia e rapidez para a adoção do novo modelo. ■

## Referências

ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

\_\_\_\_\_. *Una introducción comparada al federalismo fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2010.

BRASIL. *Constituição da República de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 02 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 2.138/1997*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2138.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2138.htm)>. Acesso em: 20 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 12 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal – LEF)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6830.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm)>. Acesso em: 12 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil – CPC)*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 12 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Organograma da PGFN*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-ainformacao/institucional/organograma/organograma-da-pgfn>>. Acesso em: 20 nov.2016.

CANADA. *Canada Revenue Agency*. Disponível em: <<http://www.craarc.gc.ca/menu-eng.html>>. Acesso em: 21 out.2016.

\_\_\_\_\_. *Canada Revenue Agency Act, 1999*. Disponível em: <<http://lawslois.justice.gc.ca/eng/acts/c-10.11/page-1.html>>. Acesso em: 21 out.2016.

\_\_\_\_\_. *Government of Canada. News Releases: Government of Canada cracks down on tax evasion*. Disponível em: <<http://news.gc.ca/web/articleen.do?nid=1049689>>. Acesso em: 14 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. *Government of Alberta. Alberta Queen’s Printer. Civil Enforcement Act, 2000*. Disponível em: <<http://www.qp.alberta.ca/documents/Acts/C15.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2016.

\_\_\_\_\_. *Government of Ontario. Wages Act, 1990*. Disponível em: <<https://www.ontario.ca/laws/statute/90w01>>. Acesso em: 14 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Federal Court*. Disponível em: <[http://cas-cdc-www02.cassatj.gc.ca/portal/page/portal/fc\\_cf\\_en/Index](http://cas-cdc-www02.cassatj.gc.ca/portal/page/portal/fc_cf_en/Index)>. Acesso em: 02 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Federal Courts Act, 1985*. Disponível em: <<http://lawslois.justice.gc.ca/eng/acts/F-7/FullText.html>>. Acesso em: 02 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Income Tax Act, 1985. Table of Contents*. Disponível em: <<http://lawslois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/index.html>>. Acesso em: 21 out.2016.

\_\_\_\_\_. *Tax Collection Agreements and Federal Post-Secondary Education and Health Contributions Regulations, 1987*. Disponível em: <<http://lawslois.justice.gc.ca/PDF/SOR-87-218.pdf>>. Acesso em: 21 out.2016.

\_\_\_\_\_. *Tax Court of Canada*. Disponível em: <[http://cas-cdc-www02.cassatj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci\\_Eng/Index](http://cas-cdc-www02.cassatj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/Index)>. Acesso em: 02 nov.2016.

\_\_\_\_\_. *Tax Court of Canada Act, 1985*. Disponível em: <<http://lawslois.justice.gc.ca/eng/acts/t-2/FullText.html>>. Acesso em: 02 nov.2016.

CORNELL UNIVERSITY LAW SCHOOL. *Legal Information Institute. U.S. CODE. § 1673 – Restriction on garnishment*. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/15/1673>>. Acesso em: 15 nov.2016.

HUFFINGTON POST CANADA. *Canada To Study ‘Tax Gap,’ May Find Out How Much It Loses To Tax Cheats*. Disponível em: <[http://www.huffingtonpost.ca/2016/04/04/canada-to-study-tax-gap\\_n\\_9612432.html](http://www.huffingtonpost.ca/2016/04/04/canada-to-study-tax-gap_n_9612432.html)>. Acesso em: 15 nov.2016.

# Necessária mudança de paradigma na cobrança de créditos tributários no Brasil

## Resumo

O presente estudo analisa dogmaticamente o instituto da transação tributária a partir dos requisitos estabelecidos pela norma geral do artigo 171, CTN, e dos requisitos específicos do Projeto de Lei nº 5.082/2009 enviado pelo Poder Executivo da União ao Congresso Nacional para instituir a transação tributária em âmbito federal. A proposta é de fazer uma análise à luz de dados e práticas concretas do atual sistema tributário federal, identificando os possíveis campos de aplicação ordenada e racional da transação como meio imediato de terminação de litígio e mediato de cobrança do crédito tributário.

## Introdução

Transação é instituto jurídico dito plural<sup>1</sup>, porquanto previsto ou aplicável nos mais diversos ramos ou sistemas (e microsistemas) do Direito, tendo como origem e campo de excelência o Direito Privado, diante dos cânones da autonomia privada e da disponibilidade do direito de crédito<sup>2</sup>. É conceituada, de modo amplo, como o acordo das partes para a resolução de um conflito, conflito esse que pode envolver direitos ou situações jurídicas de qualquer natureza. Deve, pois, haver conflito, ou seja, litígio, direito de uma parte que encontra resistência na observância (direito real), na submissão (direito



Anderson Ricardo Gomes (PSFN/Marília)

potestativo) ou no cumprimento da prestação (direito obrigacional) pela outra parte. Não é necessário que o litígio esteja judicializado: a transação pode ser extrajudicial. Se ocorrer no âmbito do processo judicial, será objeto de homologação pelo juiz da causa, provocando a solução da lide com resolução de mérito (art. 487, inciso III, alínea "b", CPC)<sup>3</sup>.

No campo do Direito Obrigacional, que é o que importa ao presente estudo, a transação resolve conflito acerca da definição ou cumprimento de uma obrigação. A transação, assim, resolve o conflito, põe fim à indefinição, regula a situação de inadimplemento. No lugar da disputa sobre a definição dos elementos da obrigação originária ou do conflito

gerado pelo inadimplemento, a transação passa a redefinir o objeto (*an debeat*) ou montante (*quantum debeat*) da obrigação e o responsável pelo seu adimplemento, fixando termo (ou condição) para que a obrigação seja, enfim, satisfeita.

Se a transação ocupa um espaço amplo e natural no Direito Privado, passou a ocupar espaços pontuais e importantes no Direito Público. Há uma conjunção de fatores, complementar e em relação cambiável de causa e efeito, que explicam esse fenômeno. Importa citar: (i) a complexidade que o ordenamento jurídico como um todo adquiriu com o advento da sociedade pós-moderna e, em especial, das normas regulatórias (de Direito Administrativo) da atividade econômica nos diversos campos de atuação da empresa e do cidadão (normas urbanísticas, ambientais, concorrenciais, da proteção da ordem trabalhista, exploratórias, entre outras), no que tange à quantificação e à reparação dos danos causados pelos particulares; (ii) a pouca eficiência do método ordinário de resolução de conflito, qual seja, o judicial, em razão especialmente da morosidade e dos baixos índices de recuperação do crédito de natureza pública; (iii) a evolução da doutrina publicista e a introdução de alterações legislativas de maior abertura à discricionariedade e à consensualidade no Direito Público.

1 ARAUJO, Nadja. *Transação tributária: possibilidade de consenso na obrigação imposta*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2009. p. 24-25.

2 No Código Civil:

"Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas."

3 "Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

I - acolher ou rejeitar o pedido formulado na ação ou na reconvenção;

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;

III - homologar:

a) o reconhecimento da procedência do pedido formulado na ação ou na reconvenção;

b) a transação;

c) a renúncia à pretensão formulada na ação ou na reconvenção.

Parágrafo único. Ressalvada a hipótese do § 1º do art. 332, a prescrição e a decadência não serão reconhecidas sem que antes seja dada às partes oportunidade de manifestar-se."



De fato, o Direito Público, antes centrado na tipicidade fechada, na edição de atos administrativos unilaterais e na aplicação de sanções, ora debruçado sobre uma realidade mais complexa e refratária à célere realização do Direito pelo Judiciário, passou a receber influências doutrinárias defendendo maior participação do administrado no exercício das opções discricionárias que a lei concede à Administração Pública, a celebração, quando possível, de contratos no lugar de atos administrativos e a resolução de conflitos por meios consensuais (transação) em busca de resultados (evitar e reparar o dano; regularizar situações desconformes) que melhor atendessem à concreta realização do interesse público<sup>4</sup>.

Dado que a legalidade não deixou de ser princípio reitor do Direito Público, muitas das transformações defendidas dependem de alterações legislativas que passem a autorizar um tal agir pela Administração Pública. Foi assim com o Termo de Ajustamento de Conduta, incluído no § 6º no artigo 5º da Lei nº 7.347/85 (Lei da Ação Civil Pública) pela Lei nº 8.078/90 (CDC), de larga utilização pelo Ministério Público na definição de condutas exigidas para a prevenção ou reparação de danos ambientais; com o acordo de leniência para as infrações anticoncorrenciais inserido pela Lei nº 10.149/00 na revogada Lei nº 8.884/94 (art. 35-B), a Lei Antitruste Brasileira (corresponde atualmente ao art. 86 da Lei nº 12.529/11); com a transação penal, ou seja,

mesmo no sistema em que a tipicidade possui a maior importância no nosso ordenamento jurídico, foi prevista a possibilidade de acordo para crimes de menor potencial ofensivo na Lei nº 9.099/95 (art. 76) com autorização constitucional (art. 98, inciso I).

A transação tributária se insere como meio alternativo de natureza consensual de resolução de conflitos na seara tributária. Tem por finalidade imediata a resolução do conflito posto, e por finalidade mediata o efetivo cumprimento da obrigação tributária, ou seja, o pagamento do que for acordado, o incremento da arrecadação. É nesse sentido que será explorada no presente artigo, como meio alternativo de cobrança do crédito tributário, como solução de exceção (e não como regra geral), satisfeitos os requisitos legais autorizadores da celebração do acordo, para evitar o dispêndio de recursos na via ordinária de resolução de conflito (processo administrativo e processo judicial) e de cobrança coativa do crédito inscrito em dívida ativa (execução fiscal).

A porta de entrada da transação tributária, como não poderia ser diferente, é o estabelecimento de norma geral, observada a exigência do artigo 146, inciso III, alínea "b" da CRFB/88, no artigo 171 do CTN<sup>5</sup>. A norma autoriza a edição de lei própria pelos entes políticos para o estabelecimento de requisitos específicos para a celebração de transação que importe a resolução de litígio e, por consequência (e não como efeito imediato, o que

será retomado adiante), a extinção de crédito tributário mediante concessões recíprocas dos sujeitos da relação obrigacional. Alguns entes políticos já instituíram leis próprias de transação<sup>6</sup>. O objeto do presente estudo é tratar da transação sob a perspectiva das obrigações tributárias instituídas pela União, que ainda não dispõe de lei própria autorizativa da transação em seu âmbito. A ideia é fazer um estudo dos requisitos gerais estabelecidos pelo CTN e trabalhar os requisitos específicos do Projeto de Lei nº 5.082, apresentado pelo Poder Executivo em 20/04/2009 (Apêndice)<sup>7</sup> para instituir a transação em âmbito federal, sua adequação técnica e os efeitos indutores de comportamento que a nova lei possa produzir. Isso porque será estudada a realidade atual do sistema e práticas tributárias federais para uma determinação mais realista dos possíveis campos de aplicação da transação tributária em âmbito federal. Antes disso, faremos um breve esboço da experiência de ordenamentos jurídicos estrangeiros no tratamento do tema, como forma de inspirar e alertar a regulação que se pretende sobre a transação tributária federal. Não é objeto do estudo fazer uma análise da compatibilidade constitucional do instituto, a despeito de menções pontuais que serão feitas no sentido da construção de requisitos que melhor promovam os princípios da legalidade, isonomia e moralidade administrativas (que estariam, em tese, em choque com a proposta transacional no Direito Tributário)<sup>8</sup>.

4 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 93-102.

5 "Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso."

6 Citem-se: LC nº 105/07 do Estado de Pernambuco; Lei nº 11.457/00, que alterou a Lei nº 6.537/73, do Estado do Rio Grande do Sul. Para um estudo completo, consultar: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

7 O PL nº 5.082/09 foi apresentado pelo Poder Executivo da União em conjunto com o projeto de lei que trata da execução fiscal de feições administrativas (PL nº 5.080/09) e do projeto de lei que trata do oferecimento de garantia (PL nº 5.081/09).

8 Sobre o tema, conferir tratamento sistemático de refutação aos óbices constitucionais normalmente arguidos quanto à adoção do instituto da transação em Direito Tributário em: MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários*. Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões. p. 543-559.

## 1. A Transação Tributária no Direito Comparado

Importa analisar, ainda que brevemente, a experiência estrangeira no que tange à adoção da transação tributária para, especialmente, verificar o alcance da aplicação do instituto (quais os conflitos passíveis de serem transacionados e a extensão e o objeto das reduções aplicadas no crédito tributário) e os requisitos para a celebração do acordo.

Analisaremos um ordenamento jurídico de *Common Law*, de tradição anglo-saxã, o Direito norte-americano, onde a transação é uma constante em todos os ramos jurídicos, e um ordenamento de *Civil Law*, o berço da tradição romano-germânica, o Direito alemão.

### 1.1 O modelo norte-americano

De partida, o sistema norte-americano possui uma evidente vantagem sobre o nosso sistema que é a existência de uma prática de efetiva e célere cobrança de crédito tributário, por meio de execução fiscal administrativa (de regra), em que o Fisco promove a penhora e alienação, por leilão público, dos bens do devedor. A discussão sobre a exigibilidade (sentido amplo) do crédito tributário no âmbito judicial, via de regra, depende do prévio pagamento do crédito<sup>9</sup>. São muitas as repercussões positivas quando o meio ordinário de cobrança coativa do crédito fiscal efetivamente funcio-

na. A primeira é o estabelecimento de uma cultura de regular cumprimento das obrigações tributárias, de modo que a adoção de meios consensuais de solução de conflitos não induz a um comportamento de relaxamento por parte dos contribuintes. A segunda é a alta procura pela celebração de transações tributárias para o pagamento do valor devido, uma vez que o contribuinte somente acionará o Judiciário para impugnar o crédito se, de fato, possuir direito especialmente qualificado (probabilidade de ser confirmado pelos Tribunais) e sabedor de que a cobrança será feita com celeridade e contundência.

Há diversas espécies de acordos, muitos por adesão do contribuinte a programas de parcelamento que estão concentrados como modalidade de transação tributária. As transações não possuem foco em grandes contribuintes, nem se colocam como uma hipótese de exceção (são neutras quanto a esse ponto). Há procedimentos simplificados e maior discricionariedade para a solução das controvérsias envolvendo valores menores (inferior a U\$ 50.000,00), razão pela qual é ampla a adesão de pequenos contribuintes a essa modalidade de solução de conflito tributário<sup>10</sup>.

Os chamados *closing agreements* (acordos conclusivos) servem especialmente para o caso de acerto de pontos controvertidos

objeto das declarações dos contribuintes (*closing agreement as to final determination covering specific matters*) e para a determinação da responsabilidade tributária do contribuinte em determinado período (*agreement as to final determination of tax liability*)<sup>11</sup>. Entendemos, pois, que se trata de espaços consensuais antes do lançamento de ofício pelo Fisco norte-americano. Daí que, para preservar juridicamente a atividade de lançamento como ato privativo do Fisco, esses acordos conclusivos não são considerados pela doutrina e jurisprudência dominantes como de natureza contratual, mas como “acordos conforme a lei”<sup>12</sup>.

Admite-se, também, a realização de transação com recebimento de valor menor que o do tributo devido (crédito tributário da obrigação principal em sentido estrito)<sup>13</sup>. É o chamado *compromisse*, celebrado quando esgotadas as tentativas de cobrança do crédito pela Fazenda Pública. O *compromisse* tem cabimento nas seguintes situações: “1. dúvida quanto à responsabilidade do sujeito passivo do crédito tributário (*doubt as to liability*); 2. dúvida quanto à possibilidade do tributo ser efetivamente recebido pelo Erário, tendo em vista as reais condições de rendimentos e bens do contribuinte (*doubt as to collectibility*); e 3. Interesse em uma administração mais efetiva da tributação (*effective tax administration*)”<sup>14</sup>. Aqui se tem a

9 MELO FILHO, João Aurino de. Op. cit., p. 306-311.

10 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. (Coleção Fórum de Direito Tributário; 2). p. 85.

11 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 404.

12 *Idem*. De registrar, para maior clareza, que a obra de Onofre Alves BATISTA JÚNIOR traz estudo sobre a classificação dos *closing agreements* como atos sem natureza propriamente contratual. A assertiva de que seriam espaços negociais prévios ao lançamento, com a necessidade de preservação da natureza de ato administrativo vinculado, é conclusão nossa.

13 De notar que o CTN, no seu art. 113, define crédito tributário como conceito amplo a abranger o valor do tributo devido (crédito principal, decorrente da obrigação principal em sentido estrito, assim entendida a obrigação de pagar tributo, o obrigação resultante da ocorrência fato gerador do tributo, nos limites da definição de tributo do art. 3º, CTN) e o valor da penalidade cobrada (resultante da infração à legislação tributária, por descumprimento da chamada obrigação acessória ou por descumprimento de qualquer outra norma prevista em lei tributária). São, contudo, dois créditos de natureza distinta, cuja separação é importante para a definição do objeto da transação: se recai sobre as penalidades aplicadas ou também sobre o valor do tributo devido, a demandar inclusive requisitos distintos, o que será objeto de estudo no presente artigo. No ponto, a lição de Ricardo Lobo TORRES: “São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao definir tributo, exclui do seu conceito a prestação ‘que constitua sanção de ato ilícito’.

Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, § 1º. Sucede que a penalidade pecuniária é cobrada junto com o crédito de tributo. Daí porque o CTN, imprópriamente, assimilou-a ao próprio tributo. Mas é irretorquível que tem ela uma relação de acessoriedade com referência ao tributo e nesse sentido deve ser interpretado o art. 113, § 1º.” In: Curso de Direito Financeiro e Tributário. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 238-239)

14 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Op. Cit., p. 405.

verificação, in concreto, da ausência de patrimônio suficiente do devedor para fazer frente ao crédito exequendo, quando a transação é a última medida para o recebimento, ainda que parcial, do valor do crédito. O contribuinte tem o dever de abrir seus dados patrimoniais ao Fisco, sob pena inclusive de responsabilização criminal no caso de haver ocultação ou adulteração de dados, de modo a comprovar a impossibilidade de pagamento do débito, quando, então, o Fisco, por autoridade competente de nível hierárquico superior (o próprio Secretário do Tesouro, que pode delegar a competência ao Comissário que preside o *Internal Revenue Service* – IRS, a secretaria fazendária deles), poderá aceitar proposta em que o pagamento seja viabilizado dentro da deficitária situação patrimonial atual e concreta do contribuinte, podendo haver revisão das condições de pagamento caso melhore a situação patrimonial do contribuinte<sup>15</sup>.

Há estudo estatístico do IRS que demonstra, quanto às ofertas recusadas pelo Fisco norte-americano que, em 44% dos casos, arrecadou-se menos que 50% do valor ofertado; em 31% dos casos, a arrecadação pelos meios ordinários foi inferior a 10% do valor ofertado em transação não concluída; ao passo que nada foi arrecadado em 21% dos casos de recusa de proposta transacional<sup>16</sup>.

## 1.2 O modelo alemão

De outro lado, temos um sistema jurídico típico de *Civil Law*, que, no plano do Direito Tributário, adota bases comuns ao nosso sistema no que tange ao lançamento como atividade privativa e vinculada da Administração Tributária em observância

à legalidade estrita. Ocorre que, no Direito alemão, o Código Tributário (*Abgabenordnung* - AO), diferentemente do nosso, não possui norma expressa autorizando a celebração de transação como forma de resolução de conflitos nessa seara. O Código Tributário alemão possui previsão, a sua vez, de ampla participação do contribuinte no procedimento fiscal de apuração de obrigação tributária e constituição do crédito.

Há duas previsões com elevada carga consensual na AO: a realização de uma “entrevista final” (§ 201) antes do lançamento de ofício, em que haveria o acerto de questões de fato controvertidas necessárias à apuração da obrigação tributária (elementos que compõem a hipótese de incidência da norma impositiva); e, após o lançamento, mas ainda dentro do processo administrativo de discussão do lançamento, a possibilidade de acordo no que tange a questões controvertidas de fato e de direito objeto do crédito tributário constituído pelo Fisco, em que as partes, então, chegariam à resolução do conflito administrativo (§ 364A)<sup>17</sup>. Além disso, tem-se previsão normativa de realização de acordos na via judicial, perante os chamados Tribunais Financeiros (há uma jurisdição própria para questões tributárias) para a extinção do litígio (§ 79, 1, do *Finanzgerichtsordnung*)<sup>18</sup>.

A disciplina jurídica das transações no Direito alemão, a partir dessas previsões normativas, passou a ser construída pela jurisprudência e pela doutrina. O Tribunal Financeiro não reconhece aos acertos realizados na via administrativa com a colaboração e a adesão do contribuinte natureza jurídica contratual. Trata-se de preservar, ainda que artificialmente, a legalidade e a constituição do crédito

como ato próprio da Administração Tributária. Assim, relativamente aos casos de entendimento sobre questões de fato controvertidas no lançamento, o Tribunal Financeiro os qualifica como “acordos sobre fatos”, pelo o que restaria à Administração Tributária a competência exclusiva para aplicar a lei tributária sobre tal suporte fático acordado entre as partes. O Tribunal afasta a possibilidade de que haja transação sobre questões de direito na constituição do crédito tributário, por ofensa à legalidade. Aos “acordos sobre fatos”, o Tribunal Financeiro atribui efeito vinculante para as partes, não podendo, pois, a questão ser objeto de revisão judicial, mas não em razão da força compulsória do contrato, buscando fundamento jurídico no princípio da boa-fé, na confiança depositada pelas partes naquilo que foi acordado administrativamente<sup>19</sup>.

Assim, na ótica do Tribunal Financeiro alemão haveria verdadeiro acordo apenas na resolução de litígio na via judicial, a ser homologado pelo Juiz da causa, com natural eficácia vinculativa das partes. Os requisitos para a transação judicial são a existência de controvérsia sobre questão de fato, como já admitido na via administrativa, ou a existência de controvérsia sobre questão de direito, o que ainda é bastante criticado na doutrina. Exige-se que haja controvérsia objetiva (*res dubia*) sobre a exigibilidade (sentido amplo) do tributo na forma como constituído administrativamente. A Fazenda Pública está adstrita a uma discricionariedade técnica (em contraposição à discricionariedade pura), formulando juízo técnico sobre a incerteza jurídica que permeia o crédito discutido judicialmente.

15 *Idem*, p. 405-406.

16 MELO FILHO, João Aurino de, cit., p. 549.

17 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, p. 384-387.

18 *Idem*, p. 387.

19 Sobre a evolução da jurisprudência do Tribunal Financeiro alemão, confira-se o estudo de: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, p. 388-389.



Permite-se, ainda, segundo o que a doutrina observa na prática administrativa alemã, a celebração de acordo com maior discricionariedade e no interesse na arrecadação (finalidade preponderante) nos casos em que o patrimônio do devedor esteja sujeito a concurso de credores. Nessa hipótese, o Fisco poderia participar, ao lado dos demais credores, de negociações envolvendo formas alternativas de pagamento do crédito devido, como parcelamento e reduções. Prevalece, aqui, para justificar o acordo, a situação patrimonial concreta do devedor, insuficiente para pagar a totalidade dos seus débitos<sup>20</sup>.

## 2. Análise Dogmática da Transação Tributária no Direito Brasileiro

Passa-se ao exame dogmático da transação tal como prevista no artigo 171 do CTN, o que abrange a análise da sua natureza jurídica e dos efeitos que produz, com o se que define a qualificação jurídica do instituto. Ainda, cabe analisar os requisitos gerais definidos pelo CTN, que deverão ser seguidos nas leis próprias dos entes políticos ao instituírem a transação em seus âmbitos<sup>21</sup>.

### 2.1 A natureza jurídica e os efeitos produzidos

A transação tributária, por ser instituto comum a diversos ramos do Direito (dito plural), partilha da mesma natureza jurídica da transação civilista. Possuem regime jurídico diferenciado uma da outra, porém partilham de igual natureza. É quase

unânime na doutrina reconhecer à transação natureza contratual<sup>22</sup>. Com efeito, numa definição mais restrita, contrato é o negócio jurídico bilateral (ou plurilateral) que tem por efeito criar, modificar ou extinguir obrigações entre as partes<sup>23</sup>. Numa definição mais ampla, é o instrumento que regula relações obrigacionais entre as partes. O contrato tem como elementos essenciais, portanto, (i) ao menos duas vontades juridicamente relevantes que entram (ii) em consenso no que tange à (iii) regulação de obrigações entre elas.

A transação tem como efeito imediato e próprio a terminação do litígio existente entre as partes, o que faz por meio de redefinição dos elementos da obrigação originária (eficácia modificativa) ou mesmo da criação de nova obrigação, como quando se preveja, no acordo, a dação em pagamento de algum bem imóvel para quitação total ou parcial do débito ou o desempenho de alguma outra obrigação acessória, como a apresentação periódica de dados sobre a situação financeira da pessoa (eficácia criativa). Nesse sentido, enquadra-se logo no conceito mais restrito de contrato. A transação poderá, ainda, simplesmente confirmar a obrigação originária, desde que essa confirmação ou reconhecimento seja acompanhada de alguma concessão da parte que teve seu direito reconhecido, como a renúncia ao direito de cobrar honorários de sucumbência, por exemplo, quando, então, a transação funciona como instrumento de regulação da relação jurídica

(definição de contrato em sentido amplo). Bem assinala a doutrina que "Concessões feitas somente por um dos interessados implicam renúncia ou reconhecimento do direito do outro. Tudo conceder sem nada receber não é transigir"<sup>24</sup>.

A primeira observação que se faz, portanto, é que, na transação, devem ser consideradas juridicamente relevantes tanto a vontade do contribuinte, quanto da Administração Tributária. Nesse pequeno e reservado espaço dentro do Direito Tributário, não se tem mais a lei como fonte da obrigação tributária. Assim, relativamente à vontade do contribuinte, a jurisprudência dos nossos Tribunais precisa abandonar o entendimento de que a obrigação tributária originária pode vir a ser discutida (em sua existência, validade e exigibilidade) porquanto decorrente de lei, sendo irrelevante a vontade na constituição do crédito tributário<sup>25</sup>. De fato, é efeito imediato e próprio da transação a terminação do litígio, pelo o que incompatível a possibilidade de contestação (administrativa ou judicial) da obrigação tributária com a celebração de transação.

No que toca à vontade da Administração Tributária, a leitura é no sentido de vontade emitida por agente administrativo dotado de competência a tanto, no exercício de discricionariedade técnica, e pela forma exigida na lei autorizadora da transação.

Tanto será relevante a vontade (mais precisamente, a declaração de vontade) que a transação poderá ser invalidada quando presentes

20 MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários...*, cit., p. 323.

21 "Nesse quadro, o Art. 171, CTN, é qualificado como norma de estrutura, que deve direcionar a conduta do legislador detentor da competência tributária e, consequentemente, o poder para editar uma lei de regulação da transação sobre crédito tributário litigios. Isso porque a transação é um dos mecanismos admitidos pelo ordenamento tributário para a extinção do crédito, assim contida no âmbito de eficácia constitucional do Art. 146, III, b." ARAUJO, Nadja. *Transação tributária: possibilidade de consenso na obrigação imposta*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2009. p. 38.

22 Ver apanhado de diversos Autores realizado por: BATISTA JUNIOR, Onofre Alves, cit., p. 412-415.

23 Ver, por todos, obra clássica de: GOMES, Orlando. *Contratos*. 22ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 8-14. Em importante obra do Direito português: VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria Geral do Direito Civil*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 525-527.

24 GOMES, Orlando, cit., p. 441.

25 A jurisprudência mantém tal entendimento mesmo para programas de parcelamento em que são oferecidos descontos (sobre multas e juros de mora) aos contribuinte, que são verdadeiras transações tributárias, como o da Lei nº 11.941/09 e sucessivas reaberturas com ou sem alterações no programa (última reabertura pela Lei nº 12.996/14).

vícios nas declarações de vontade, tal como ocorre no regime jurídico civil dos contratos. Por certo, a lei de transação irá definir o regime próprio de invalidade das transações tributárias<sup>26</sup>. Diferentemente do regime civil, são todos vícios de nulidade, já que não há convalidação de ato viciado no Direito Administrativo (o que é possível quanto a vícios anuláveis do Direito Privado, como o erro e o dolo). As partes, então, somente poderão discutir a validade jurídica da transação, do acordo em si, ou de alguma de suas cláusulas, não a validade ou exigibilidade da obrigação como transacionada<sup>27</sup>.

A segunda observação é sobre a eficácia extintiva da obrigação tributária originária uma vez realizada a transação. Nesse ponto, o CTN comete impropriedade ao elencar a transação dentre os modos de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso III). Isso porque o crédito somente será extinto após e em razão do cumprimento dos termos da transação. A extinção do crédito será consequência do cumprimento dos termos e condições estabelecidos no instrumento de transação, devendo ser assim interpretado o inciso III do artigo 156.

A questão que se coloca é a seguinte: no caso de descumprimento da transação, a obrigação tributária que remanesce é a originária ou a transacionada? A lei de transação tem liberdade para disciplinar o ponto. O PL nº 5.082/09 dispõe que a Fazenda Nacional deverá

prosseguir na cobrança do crédito tributário originário, acrescido, ainda, de multa sancionatória de 20% (essa incidente sobre o valor transacionado): é o que se conclui da leitura conjunta dos artigos 9º e 14 do Projeto<sup>28</sup>.

No silêncio da lei, entendemos que deve remanescer o crédito originário. Com efeito, a transação é uma específica e pontual derrogação do crédito originário e de sua forma coativa de cobrança, dentro de parâmetros sensíveis de conveniência estipulados em lei, de modo que somente produzirá efeito extintivo pleno quando integralmente cumpridos os seus termos. Veja-se que interessante: a transação, de regra, somente produzirá efeito extintivo da obrigação originária quando integralmente cumprida. Assim, na hipótese de cumprimento dos termos negociados, a extinção do crédito transacionado importa, por efeito translativo, a extinção do crédito originário.

Uma segunda questão que se coloca é saber se restabelecido o crédito originário, em razão do descumprimento do acordo, o contribuinte pode retomar discussão administrativa ou judicial sobre a sua exigibilidade (sentido amplo). No PL nº 5.082/09, há regra que determina a renúncia ao direito em que se funda o litígio administrativo ou judicial no caso de celebração de transação pelo sujeito passivo (art. 11). Assim, o descumprimento do acordo não interfere na validade

e eficácia próprias dessa condição do negócio (renúncia a direito de impugnar o crédito tributário), pelo que vedada a retomada de discussão sobre o crédito originário. Importante aqui referir que a indivisibilidade da transação, característica própria do instituto na sua configuração civilista, que entendemos também aplicável no Direito Público, somente ocorre com a nulidade de uma de suas cláusulas centrais, não com o descumprimento do acordo<sup>29</sup>.

Diferente é a situação no caso de nulidade da transação. Quando reconhecida a nulidade da transação, pela Administração ou pelo Judiciário em demanda movida pelo sujeito passivo, não há dúvida de que a relação jurídica obrigacional originária é restabelecida em sua inteireza, prosseguindo-se a Fazenda Pública na cobrança do crédito. A nulidade do acordo importa a nulidade da condição de renúncia a direito de impugnar o crédito tributário, sem que seja necessário se socorrer do princípio da indivisibilidade da transação para isso. Nessa hipótese, poderá ser retomado o curso da defesa administrativa ou da ação judicial de contestação do crédito, a depender unicamente da vontade do contribuinte.

## 2.2 Os requisitos gerais do CTN

Os requisitos estabelecidos pela norma geral do artigo 171, CTN, são dois: acordo mediante concessões mútuas e existência de litígio.

26 No PL nº 5.082/09, o regime de invalidade é informado pelo art. 12:

"Art. 12. O termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente, quanto à sua nulidade.

§ 1º Verifica-se a nulidade do termo de transação quando:

I - não estiverem presentes condições ou requisitos, formais ou materiais, exigidos por esta Lei;

II - verse sobre:

a) as matérias vedadas pelo art. 7º desta Lei; ou

b) a disposição de resultado de litígio já decidido por sentença judicial transitada em julgado, a partir da data de sua publicação ou ciência por alguma das partes;

III - houver prevaricação, concussão ou corrupção passiva na sua formação;

IV - ocorrer dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito.

[...]"

27 Correta a previsão do § 5º do PL nº 5.082/09 ao dispor que "A transação não se anula por erro de direito referente às questões que foram objeto da solução de controvérsias entre as partes".

28 "Art. 9º Sem prejuízo do disposto no art. 14, será aplicada multa sancionatória pelo descumprimento do termo de transação ou ajustamento de conduta de vinte por cento sobre o valor do débito resultante da transação."

"Art. 14. Com a revogação ou anulação da transação, o crédito tributário será exigido no seu valor originário, com seus acréscimos legais, descontando-se o montante pago no período, prosseguindo-se na cobrança ou na execução do crédito inscrito em dívida ativa, não se aplicando as reduções previstas no art. 6º."

29 Sobre a indivisibilidade da transação no Direito Privado: "Da indivisibilidade da transação decorre o princípio segundo o qual, sendo nula qualquer de suas cláusulas, toda ela será inválida". GOMES, Orlando, *cit.*, p. 444.

## (I) Acordo mediante concessões mútuas

A transação, como dito, é negócio jurídico bilateral realizado entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação obrigacional tributária originária. A transação é, pois, realizada sobre uma relação obrigacional tributária, que não é comutativa ou sinalagmática, mas unidirecional: há um credor, a Fazenda Pública com competência tributante, e um devedor, o sujeito passivo tributário. Assim, de forma sistematizada, as concessões mútuas podem recair sobre os seguintes objetos:

1. Sobre o crédito do tributo devido: esse é o campo propriamente do Direito Tributário, do resultado do poder de instituição de tributos que a Constituição delega aos entes políticos, o campo da legalidade estrita, da tipicidade. A lei que admitir redução do valor do tributo deve estabelecer requisitos específicos mais rígidos. Via de regra, são admitidos, conforme, inclusive, experiências do Direito comparado, quando houver questões fáticas não esclarecidas ou de difícil e custoso esclarecimento ou controvérsia jurídica objetiva e relevante (*res dubia*) que, possam, assim significar uma redefinição ou redimensionamento dos elementos materiais do fato gerador tributário, sobre a eleição de sujeito passivo ou sobre a forma de aplicação da lei tributária<sup>30</sup>.

2. Sobre o crédito decorrente de multas e encargos da mora: é o campo do Direito Administrativo Tributário, de aplicação de penalidade pela infração à legislação tributária e pelo não pagamento tempestivo dos tributos. Há um campo maior de liberdade ao legislador e também de discricionariedade nas reduções aplicadas pelos agentes administrativos.

3. Sobre a criação de novas obrigações: é possível que, por hipótese, ingresse na negociação a criação de obrigações adicionais ao sujeito passivo. O mais comum seria a criação em pagamento de bens imóveis.

4. Sobre a parcela da sucumbência em processo judicial: pode ingressar na negociação a renúncia, por quaisquer das partes ou por ambas, da verba sucumbencial eventualmente arbitrada em sentença judicial ou o arbitramento provisório em decisão judicial que receber a execução fiscal.

5. Sobre a desistência e/ou renúncia a direito de defesa administrativa ou impugnação judicial do crédito tributário: discute-se se a só desistência da discussão na via administrativa ou judicial seria suficiente como concessão recíproca a permitir que se celebre transação. Como dito, é efeito natural e próprio da transação a terminação do litígio. Do ponto de vista da realidade causal, contudo, não haverá transação se o sujeito passivo litigante não concordar com a desistência da lide. Assim, é admissível essa “concessão mínima” em especial para litígios pequenos, onde inclusive se mostre antieconômico para o Estado manter o processo ativo<sup>31</sup>.

## (II) A existência de litígio

Como já adiantado na parte introdutória, admite-se transação em litígio administrativo ou judicial. O litígio pode se dar pela pretensão resistida ao pagamento do crédito a exigir sua cobrança por meio de execução fiscal, como pode se dar em razão da discussão judicial sobre a existência, validade ou exigibilidade do crédito tributário em ação ordinária, mandado de segurança ou embargos à execução fiscal.

Questão interessante é saber se é possível transação em litígio potencial, antes de haver lançamento de ofício pela Fazenda Pública. É o caso de procedimento fiscal em curso em que haja, pelos Auditores Fiscais, entendimento inicial da incorreção do quanto declarado pelo contribuinte (revisão de lançamento por homologação: art. 149, CTN). Ocorre que, *ab initio*, pode já ser identificadas questões intrincadas, especialmente fáticas, que não foram solucionadas a contento com o envio da documentação solicitada por meio de intimação fiscal. Nesse ponto é que pode haver colaboração que gere consenso sobre a matéria fática e/ou jurídica objeto do lançamento a ser realizado pelo Fisco. Poderia haver uma espécie de constituição consensual do crédito tributário?

Entendemos não haver óbice suficiente a que possa haver consenso entre sujeito ativo e passivo por ocasião do lançamento de ofício em hipóteses especialíssimas de extrema dificuldade ou onerosidade para estimação da matéria fática que compõe a hipótese de incidência tributária. É preciso ter presente que, na ampla maioria dos tributos, a constituição do crédito se dá por meio de declaração do próprio sujeito passivo que se sujeita a controle pelo Fisco dentro do prazo decadencial de 5 anos, sob pena de homologação tácita ou ficta (dito lançamento por homologação). Ou seja, o sistema permite, e é assim que se apura a ampla maioria dos tributos, que o crédito tributário seja constituído por ato do sujeito passivo. Não haveria, pois, quanto à materialidade do ato de constituição do crédito tributário, que o lançamento de ofício conte com a participação (de boa fé, por certo,

30 Conforme art. 7º, § 1º, do PL nº 5.082/09.

31 Bem pontua Arnaldo Sampaio de Moraes GODOY: “Além do que, de um ponto de vista mais pragmático, a adesão à transação, por parte do interessado, qualifica imediatamente concessão, na medida em que haveria, entre outros, desistência de ação judicial, pronto recolhimento, a par de disponibilização de documentação e pronta adesão ao definido no pacto que se firmou”. In: *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 41-42.



como requisito a tanto) e o consenso do sujeito passivo.

O óbice do artigo 142 combinado com o artigo 149 do CTN, de que o lançamento de ofício é ato administrativo vinculado e privativo da autoridade fiscal pode ser contornado por meio de uma adequada formalização desse consenso excepcional obtido quanto à substância do ato. Basta que a autoridade fiscal formalize o lançamento de ofício e, ao final, o sujeito passivo aponha sua assinatura de concordância com o apurado pelo Fisco, renunciando, desde já, a direito de discutir o crédito assim constituído na via administrativa ou judicial.

### 3. Os Campos de Aplicação da Transação Diante da Realidade do Sistema Tributário Federal Brasileiro

O nosso sistema tributário federal já possui práticas transacionais, notadamente nos programas de parcelamento com reduções e no oferecimento de reduções sobre multas para o pagamento voluntário do tributo lançado de ofício, e vem adotando práticas de racionalização da cobrança do crédito fiscal e de redução da litigiosidade tributária por meio do reconhecimento da jurisprudência uniformizada pelos Tribunais Superiores. Necessário, pois, se debruçar sobre essa nova realidade do sistema tributário federal para que sejam identificadas, com mais realismo, as vantagens que adviriam com a adoção da transação em âmbito federal, as finalidades a serem alcançadas e os campos de aplicação do instituto, tendo como objetivo sua inserção racional dentro do sistema. Queremos,

com isso, que a transação seja recepcionada como instrumento efetivo de redução de litígios e recuperação do crédito tributário, sem que haja tantas sobreposições com institutos já existentes, de tal modo que a sua instituição por lei federal não tenha como resultado a indução de comportamentos negativos por parte dos contribuintes.

#### 3.1 A realidade atual do sistema tributário federal brasileiro

A transação se insere num contexto maior de construção, tanto quanto possível, de um Direito Público menos unilateral (também qualificado de autoritário), em que o administrado seja efetivamente ouvido e respeitado, tenha maior participação na construção de decisões que busquem a consecução do bem comum, do interesse público<sup>32</sup>. É ainda colocada como solução alternativa à complexidade fática das relações econômicas do mundo contemporâneo e da notável complexidade jurídica que os ordenamentos tributários, especialmente o brasileiro, assumiram. A transação também se insere como meio alternativo de cobrança do crédito tributário, respaldada pelo princípio da eficiência administrativa, especialmente para os casos de evidente insuficiência patrimonial do devedor para fazer frente ao crédito cobrado e de concurso universal de credores (insolvência da pessoa física, liquidação, falência ou recuperação judicial da pessoa jurídica).

Vamos, então, analisar o posicionamento mais atual do sistema tributário federal quanto (i) à sua realidade como contencioso de massa, e os avanços verificados

na implementação de princípios e vetores de uma Administração Pública mais horizontal no trato com os administrados e mais eficiente-racional na redução de litigiosidade e cobrança do crédito tributário.

#### (I) Contencioso de massa/complexidade tributária

O último “Plano Anual da Fiscalização da RFB” emitido em 2016 relativamente à arrecadação de 2015, aponta que os Auditores Fiscais promoveram 10.097 auditorias externas (fiscalização na sede da empresa ou, mais raro, no domicílio da pessoa física) que resultaram em lançamentos de ofício no valor de R\$ 121.339.291.524, e outras 267.272 revisões de declarações que resultaram em lançamentos de ofício no valor de R\$ 4.283.555.972. Em se fazendo uma relação com os valores pagos espontaneamente pelos contribuintes nos lançamentos por homologação (R\$ 1,221 trilhão), tem-se os seguintes percentuais: 90,7% do crédito tributário federal decorre de lançamentos por homologação, e os restantes 9,3% de lançamentos de ofício<sup>33</sup>.

Já o estoque da Dívida Ativa da União (DAU), ou seja, os créditos passíveis de inscrição pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ultrapassa o valor de R\$ 1,3 trilhão conforme anuário “PGFN em Números 2015”, relativo a dados de 2014. A soma de todos os processos judiciais em que a PGFN atua chega ao impressionante número de pouco mais de 7,4 milhões de processos, distribuídos entre 2.072 Procuradores Fazendários<sup>34</sup>.

Um dos indicadores da comple-

32 Sobre a construção de sentido ao conceito de interesse público na doutrina e na jurisprudência do STF, consultar preciosa pesquisa em: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. (Coleção Fórum de Direito Tributário; 2). p. 93-130.

33 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2016: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário (resultados de 2015)*. Disponível a partir de: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anualfiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf>>, acesso em 10/01/2017.

34 PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números 2015 (dados de 2014)*. Disponível a partir de: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>>, acesso em 10/01/2017.

xidade do nosso sistema tributário é o levantamento do número de tributos existentes, que é sempre relativamente impreciso. Para os tributos federais (todas as espécies tributárias), contamos o número de 86 tributos<sup>35</sup>. Além disso, há um sem número de créditos presumidos, créditos de passíveis de compensação, créditos decorrente de regimes não cumulativos, além de outros benefícios fiscais, que dificultam sobremaneira a atividade de fiscalização pela RFB e são responsáveis pelo aumento de litigiosidade no âmbito tributário.

O primeiro registro importante é que o sistema tributário federal se baseia na constituição do crédito tributário pelo lançamento por homologação<sup>36</sup>. Ainda, as compensações são realizadas por ato do contribuinte, extinguindo o crédito tributário sob a condição resolutória de ocorrência de revisão fiscal no prazo decadencial de 5 anos (art. 74, Lei nº 9.430/96). Para que um sistema em que 90% do crédito decorra de constituição por ato próprio do sujeito passivo funcione com regularidade, é essencial a cominação de multas sancionatórias pesadas para forçar comportamento conforme do sujeito passivo. As multas previstas na legislação tributária federal<sup>37</sup> são, pois, a pedra de toque para o funcionamento desse sistema, o que deverá ser levado em consideração pela lei própria de

transação tributária ao disciplinar a redução do seu valor, de modo a que não haja relaxamento pelos contribuintes na apuração de créditos pela modalidade de lançamento por homologação.

O segundo registro é que essa quantidade expressiva de ações judiciais, inscrições em DAU, quantidade de tributos, valores elevadíssimos, impõe um desafio especial à transação como procedimento previsto para a solução individualizada de casos.

O terceiro registro é que se observa concentração de créditos (valor) em poucos contribuintes e muitos processos para a recuperação de valores baixos ou em que se discute valores baixos. Consta no "Relatório Anual de Atividades da Receita Federal 2014" referentes a dados do mesmo ano, quanto aos procedimentos diferenciados de fiscalização dos grandes contribuintes que "Embora correspondam a apenas 0,01% do total de empresas no Brasil, cerca de 9.500 pessoas jurídicas representam aproximadamente 65% do total das receitas arrecadas pelo Fisco"<sup>38</sup>. De igual modo, grande parte (é pena não se ter o dado preciso) das 267.272 revisões de declarações que resultaram em lançamentos de ofício no valor de pouco mais de R\$ 4 bilhão (comparadas com as 10.097 que renderam mais de R\$ 121 bilhão), são revisões de Declaração de

Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF), que geram um enorme contencioso administrativo e judicial (via Juizado Especial Federal) para a discussão de pequenos valores.

No que tange às execuções fiscais, já houve procedimento de racionalização da cobrança anti-econômica de créditos inferiores a R\$ 20 mil, com a autorização de arquivamento acaso não haja garantia útil no processo<sup>39</sup>.

Ainda sobre a eficiência do executivo fiscal ajuizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o estudo do IPEA mensurou uma taxa de sucesso, ou seja, processos em que houve recuperação do crédito tributário, de 25,8%. O número não é de todo desalentador, mas está muito longe do que se poderia considerar satisfatório (na nossa opinião, 50%), quanto mais numa perspectiva de duração média da execução fiscal de 9 anos, 9 meses e 16 dias<sup>40</sup>. A morosidade é evidente: significa que são comprometidos dez exercícios financeiros para a recuperação do crédito tributário, receita corrente de um Estado fiscal. São mais que dois mandatos políticos do Executivo, que necessita de regularidade no ingresso de receitas correntes para manter o funcionamento do Estado.

A baixa efetividade do processo judicial de execução forçada é confirmada quando se compara com a taxa de sucesso decorrente do pro-

35 Levantamento realizado pelo site Portal Tributário. Disponível a partir de <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>, acesso em 13/01/2017.

36 Não encontramos dados sobre o número exato de constituições do crédito por cada modalidade (lançamento por homologação x lançamento de ofício), de modo que temos como referência o dado do percentual do crédito constituído por cada modalidade lançado no texto.

37 De forma resumida, tem-se para o caso de necessidade de lançamento de ofício por ausência de apuração ou apuração incorreta do montante devido pelo contribuinte em declaração: 75% sobre o montante do tributo que se deixou de pagar, que será dobrada (150%) quando o contribuinte incidir em sonegação, fraude ou conluio, e será ainda aumentada de metade (225%) no caso de ausência colaboração do contribuinte, conforme previsão do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

38 RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório Anual de Atividades da Receita Federal 2014*. Disponível a partir de: <[https://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-deatividades/receita\\_federal\\_relatorioatividades-1.pdf/view](https://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-deatividades/receita_federal_relatorioatividades-1.pdf/view)>, acesso em 10/01/2017.

39 Com fundamento técnico no estudo: INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Comunicado do Ipea, nº 127, janeiro de 2012. Disponível a partir de <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>, acesso em 20.08.2014.

Partiu-se do custo unitário - tão somente para o Poder Judiciário - de uma execução fiscal movida pela PGFN apurada no primeiro estudo (R\$ 5.606,67) para, aplicando-se o percentual de êxito na recuperação do crédito (25,8%), chegar-se ao valor mínimo que tornaria economicamente vantajosa o ajuizamento de uma execução fiscal pela PGFN, qual seja, o valor de R\$ 21.731,45. Daí a edição da Portaria MF 75/2012 e da Lei nº 13.043/14, adotando o valor de R\$ 20.000,00 como parâmetro para o arquivamento de execuções fiscais em andamento.

40 O estudo que revolucionou a abordagem da execução fiscal sob a ótica da economicidade foi o desenvolvido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea): *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*. Comunicado do Ipea, nº 83, março de 2011. Disponível a partir de <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331\\_comunicadoipea83.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf)>, acesso em 20.08.2014. O estudo analisou 1510 execuções fiscais findas no ano de 2009 em 124 Subseções da Justiça Federal de todo o país, à exceção do Estado do Mato Grosso do Sul, trazendo dados reveladores do processo executivo fiscal, relativo a todos os créditos passíveis de serem cobrados em execução fiscal e de todos as pessoas legitimadas ativamente para mover o processo executivo fiscal, limitado ao âmbito da Justiça Federal.

testo extrajudicial das certidões de dívida ativa, que é de 18,2%<sup>(41)</sup>. Ou seja, como conceber que o simples protesto de serventia cartorária extrajudicial (com as repercussões nos cadastros de crédito, é certo) possa provocar, no devedor, eficácia semelhante a de uma citação judicial em executivo fiscal?

## (II) Participação do contribuinte na esfera administrativa

Nosso objetivo é aferir o percentual de julgamentos favoráveis (total ou parcialmente) dos recursos administrativos interpostos pelos contribuintes junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para, com isso, se ter um dado, ainda que represente uma avaliação parcial do fenômeno<sup>(42)</sup>, sobre a efetiva consideração de elementos de fato e questionamentos jurídicos dos contribuintes quanto à apuração do crédito tributário dentro do processo contencioso administrativo.

A Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário (COCAT) da PGFN recentemente divulgou internamente um “Balanço Anual” relativo ao ano de 2016 em que promove levantamento estatístico dos seus processos relevantes (assim entendidos os processos em que se discute lançamento em valor igual ou superior a R\$ 10 milhões)<sup>(43)</sup>. Dos processos relevantes julgados em 2016 (1.878 processos), 42,8% foram julgamentos integralmente favoráveis à Fazenda Nacional (o que representou a manutenção de 42,3% do total do crédito discutido); 32,5% foram julgamentos parcialmente fa-

voráveis à Fazenda Nacional (representando a manutenção de 35,5% do total do crédito discutido); e 24,7% foram julgamentos desfavoráveis à Fazenda Nacional (representando o cancelamento de 22,2% do total do crédito discutido)<sup>(44)</sup>.

Isso significa que, ao menos para os grandes litígios, é bastante profícua a discussão levada a efeito no contencioso administrativo, a espelhar efetiva consideração às alegações de fato e de direito suscitadas pelos contribuintes perante os Tribunais Administrativos.

## (III) Segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica tem como um de seus conteúdos a certeza do Direito. As medidas implementadas na resolução administrativa de controvérsias na interpretação/aplicação da legislação tributária com caráter geral e vinculante, por qualquer meio (parecer, ato declaratório, súmula, listas de dispensa de contestar e recorrer, solução de consulta, etc.), têm efeitos diretos na redução da litigiosidade tributária.

Quanto aos avanços na seara administrativa, sobreleva o novo regramento do procedimento de consulta que o contribuinte pode formular para esclarecimento de dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária pela Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. A partir do novo regramento, o pedido de consulta formulado pelo contribuinte antes do prazo de vencimento do tributo, impede a aplicação de multa e juros de mora e inclusive o dispensa do pagamento até que

seja solucionada a consulta, e a solução de consulta emitida pela Coordenação Geral de Tributação (COSIT) passa a ter eficácia geral e vinculante. No mesmo sentido, a RFB tem atribuído eficácia vinculante ao “Perguntas e Respostas” que divulga quanto aos tributos mais problemáticos, como o fez com o Perguntas e Respostas emitido sobre a repatriação de recursos no exterior da Lei nº 13.254/16 por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2016.

Quanto aos avanços no contencioso judicial, tem-se a edição da Portaria PGFN nº 502/2016, que disciplina uma série de hipóteses de dispensa de contestar ou recorrer nos processos judiciais, consolidando caminho trilhado desde o inovador Parecer PGFN/CRJ nº 492/2010, que disciplinou a observância, pela PGFN, da jurisprudência formada pelos Tribunais Superiores no julgamento de recursos representativos de controvérsia, e a ampla vinculação desse entendimento à RFB por meio do Parecer PGFN/CRJ nº 396/2013.

## (IV) Práticas transacionais já existentes

A Fazenda Nacional já pratica atos materialmente transacionais ao oferecer aos contribuintes reduções sobre valores de multas em troca da terminação de litígio. É o que ocorre regularmente, desde pelo menos 1991, na redação originária do art. 6º da Lei nº 8.218/91, ao se conceder desconto de 50% sobre a multa aplicada em lançamento de

A partir desse estudo, procedeu-se à pesquisa específica das execuções fiscais movidas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, tendo sido publicada: *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Comunicado do Ipea, nº 127, janeiro de 2012. Disponível a partir de < [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf) >, acesso em 20.08.2014.

Desse último estudo é que foram extraídos os dados acima de taxa de êxito e tempo médio de duração. De reconhecer, ainda, que a taxa de êxito apresenta alguma distorção (o estudo mesmo aponta uma precisão de 90%), uma vez que foi colhido a partir de uma base de processos findos, e não da totalidade de execuções fiscais em tramitação.

41 Conforme PGFN em *Números 2015 (dados de 2014)*, citado.

42 Já que julgamentos desfavoráveis aos contribuintes podem representar qualidade nos lançamentos de ofício lavrados pelos Auditores Fiscais.

43 Obtivemos autorização do Dr. Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador da Fazenda Nacional Coordenador da COCAT/PGFN, para a divulgação dos dados. De registrar que os 1.878 processos relevantes julgados discutem um crédito total no valor de R\$ 161.631.643.959,04.

44 Não utilizamos os percentuais do assim chamado “grau de aderência” dos créditos lançados junto ao CARF divulgados pelo “Plano Anual da Fiscalização da RFB” 2016/2015 porquanto dizem respeito a julgamento por ano de lançamento (por exemplo, quanto aos lançamentos de 2015, não se sabe quantos processos foram julgados pelo CARF, razão pela qual não há como mensurar o percentual de julgamentos favoráveis/desfavoráveis) e também computam os casos de não apresentação de defesa pelo sujeito passivo.



ofício quando o contribuinte pague (40% se parcelar) o crédito no prazo da impugnação ou de 30% quando o pagamento ocorra após notificado da decisão administrativa de primeira instância (20% se parcelar), modalidades novas incluídas pela Lei nº 11.941/09.

O mesmo ocorre para os diversos programas de parcelamento lançados pela União com descontos regressivos para pagamento à vista ou parcelamento em maior número de parcelas. É o caso do parcelamento da Lei nº 11.941/09<sup>(45)</sup> e sucessivas reaberturas (a última pela Lei nº 12.996/14).

### (V) Eficiência na cobrança de valores menores

No que toca aos débitos de pequena monta, igualmente não se pode inquirir de inerte a Administração Tributária federal.

Na via administrativa, relativamente ao IRPF, imposto responsável por um volume enorme de litígio na via administrativa e na judicial, por possuir fato gerador complexo e anual e ser apurado por pessoas físicas que não possuem, em sua maioria, intimidade alguma com a legislação tributária, há duas ações interessantes, além, é claro, do bem desenvolvido programa de Declaração do IRPF (sem o que, a litigiosidade seria ainda maior). A primeira delas é que os contribuin-

No campo judicial, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pôs em marcha o projeto do protesto eletrônico das certidões de dívida ativa, como procedimento prévio ou alternativo (para débitos até R\$ 20mil) ao ajuizamento da execução fiscal

tes podem ter acesso, por meio do E-CAC (plataforma de atendimento virtual ao contribuinte da DRF), à situação de inconformidade captada pelo sistema informatizado da DRF que colocará o contribuinte em malha. Assim, o contribuinte mais atento pode acompanhar a situação da sua DIRPF, visualizar a inconformidade (via de regra, ausência de declaração de receita apontada pela fonte que reteve o imposto – programa DIRF) e proceder à retificação voluntária da Declaração ao efeito de sanar a omissão, recolhendo, eventualmente, a diferença devida em razão da apuração de um valor maior de IRPF a pagar, sem que incida em qualquer penalidade

(multa). Do ponto de vista dogmático, considera-se realizada denúncia espontânea pelo contribuinte (art. 138, CTN) que lhe fora informada pelo sistema informatizado da RFB.

Além disso, está em vigor o sistema de Declaração pré-preenchida, mas apenas para contribuinte que acesse o E-CAC com certificado digital (o que reduz muito o espectro de abrangência da ferramenta), em que o sistema da RFB preenche a DIRPF do contribuinte com todos os dados existentes no seu banco de dados a partir das informações e retenções realizadas pelas fontes pagadoras ou outras responsáveis tributárias.

No campo judicial, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pôs em marcha o projeto do protesto eletrônico das certidões de dívida ativa, como procedimento prévio ou alternativo (para débitos até R\$ 20 mil) ao ajuizamento da execução fiscal, alcançando um percentual de recuperação de crédito de 18,2%, conforme mencionado.

### 3.2 Os campos de aplicação da transação tributária

Diante do diagnóstico acima traçado sobre as questões em que a Administração Tributária tem avançado, as práticas existentes, além de dados sobre quantidade de processos judiciais e valores envolvidos, podemos analisar com maior clareza os campos em que seria racional

45 “Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados. (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 12.996, de 2014) (Vide Lei nº 13.043, de 2014) § 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma: I – pagos à vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; II – parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; III – parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 30% (trinta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; IV – parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações mensais, com redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 25% (vinte e cinco por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou V – parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com redução de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal. [...]”

e vantajoso se valer do instituto da transação tributária, analisando-se os requisitos específicos e as quatro espécies transacionais (transação em processo judicial; transação em caso de insolvência civil, falência ou recuperação judicial; transação por recuperação tributária; transação por adesão) previstas no PL nº 5.082/09 (Apêndice).

O PL nº 5.082/09 é bastante contida nos parâmetros de redução que admite. São admitidas as seguintes reduções (art. 6º, § 1º): redução de até 100% da multa por descumprimento de obrigação acessória e dos encargos da sucumbência; até 60% dos juros de mora; até 50% da multa de mora e de ofício. Ainda, estipula que tais reduções, já tímidas, apenas seriam cabíveis na transação por concurso universal de credores (a chamada transação em caso de insolvência civil, falência ou recuperação judicial) e na transação por recuperação judicial. Na transação em processo judicial, diante de hipótese de controvérsia sobre questão de fato ou de direito (*res dubia*), admite-se uma redução maior, podendo-se atingir o valor do tributo devido (crédito principal em sentido estrito) quando haja acordo sobre o redimensionamento do fato gerador tributário. Assim, as reduções autorizadas não são aplicáveis à transação por adesão.

A ampla margem discricionária que o projeto confere é, pois, quanto ao estabelecimento de parcelamento do crédito tributário. Ocorre que, para isso, já se tem instituto próprio de que a União se vale amplamente. Veja que interessante: a União, por não ter lei de transação, se vale do parcelamento para promover

A lei de parcelamento deve ficar restrita ao parcelamento do crédito, sem aplicação de reduções. O parcelamento com reduções somente poderia ser concedido por força de transação com o Fisco

reduções nos acessórios do crédito; então se cria uma lei de transação por meio da qual o máximo que autoridade pode oferecer é o parcelamento do crédito. Trata-se de impasse de fácil solução. A lei de parcelamento deve ficar restrita ao parcelamento do crédito, sem aplicação de reduções. O parcelamento com reduções somente poderia ser concedido por força de transação com o Fisco. De fato, a atenção às condições do caso concreto (estágio da execução fiscal e situação patrimonial encontrada nos autos) própria da transação torna mais eficiente, e promotora da moralidade e isonomia, a concessão individualizada de parcelamento com reduções<sup>46</sup>. O desafio, no ponto, será com o volume de um contencioso de massa como o do tributário federal.

É preciso, pois, que haja uma decisão política atenta à racionalidade própria de um sistema que

preveja a transação como meio alternativo da solução de litígios: não deverão mais ser instituídos programas de parcelamento com concessões (reduções) sob pena de haver transposição de instrumentos que induzirão comportamentos negativos nos contribuintes.

No que tange à transação em concurso universal de credores, dois apontamentos. A primeiro deles é que poderia ser excluída a recuperação judicial como evento autorizativo dessa espécie de transação. A um, porque a recuperação judicial vem sendo admitida ampla e acriticamente pelo Judiciário que, nessa aplicação enviesada da lei, acabou por deturpar seus fundamentos e finalidades, fazendo com que, hoje, qualquer devedor ingresse com ação judicial e lhe seja deferido pedido de recuperação unicamente para suspender a cobrança de créditos e procrastinar ainda mais o já moroso caminho de cobrança do crédito. A dois, porque o Projeto já prevê bem construída hipótese de transação por recuperação judicial: é mais seguro para a Fazenda Pública que a recuperação seja deferida no caso concreto com a sua avaliação e mediante o atendimento dos muitos e corretos mecanismos de controle da situação contábil e patrimonial do devedor e de seus controladores, administradores, gestores e representantes legais, quando pessoa jurídica (art. 35 a 42).

O segundo apontamento é no sentido de se conferir maior discricionariedade ao agente administrativo para transacionar tendo em vista a recuperação do crédito tributário. De fato, em uma situa-

46 No ponto, precisa a análise de João Aurino de MELO FILHO: "Se a transação legal via programas de parcelamento e pagamento com descontos aumentou a eficiência do sistema, a transação contratual, que levaria em conta as circunstâncias pessoais para autorizar tratamentos particulares, certamente também o faria. Com uma grande vantagem: a análise das condições pessoais do contribuinte e da sua capacidade contributiva concreta como condições para realização da transação. Em razão disso, a transação contratual seria eticamente justificada e não interferiria negativamente nos demais níveis de racionalidade, pois aumentaria a eficiência do sistema de cobrança da obrigação sem diminuir a eficiência do sistema de pagamento espontâneo. É preciso registrar que os programas de pagamento com descontos criados periodicamente por lei (na esfera federal, os conhecidos "Refis"), com condições objetivas de adesão, não respeitam os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, estendendo o tratamento vantajoso a todos, independentemente de suas condições pessoais." *Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários...*, cit., p. 550.

ção final de insolvência ou falência, em que a empresa já não mais opera, e que se está diante de juízo universal de arrecadação de bens, alienação e partilha do produto da arrecadação, um amplo poder de disponibilidade sobre o crédito diante de negociação com demais credores, em especial titulares de crédito preferencial (como os créditos trabalhistas), é norma absolutamente respaldada pelo princípio da eficiência, que não fere os demais princípios constitucionais (como moralidade e isonomia) diante da situação concreta de alteração do status jurídico da empresa para massa falida.

Há, ainda, um outro campo de ampla discricionariedade não explorado pelo Projeto, o de transação para a solução de pequenos litígios, em especial quando envolve pessoas físicas.

## Conclusão

Queremos trazer uma reflexão final. O êxito da transação enquanto meio indireto de cobrança do crédito tributário, para além da correta regulação do instituto por lei própria do ente tributante, depende da efetividade do meio ordinário de cobrança do crédito fiscal, qual seja, o processo executivo fiscal. Com efeito, à primeira vista pode parecer que a transação seja instrumento eficaz a ser aplicado num espaço de ineficiência e morosidade do executivo fiscal, vindo, pois, para suprir uma deficiência do meio ordinário de cobrança, numa relação que se poderia caracterizar como de compensação. Mas não. Acreditamos, pela experiência e pelo exemplo do modelo norte-americano de cobrança, que o sucesso do meio transacional, ao menos para o fim indireto de arrecadação, depende, em grande medida, de um meio ordinário célere e eficiente de cobrança do crédito inadimplido. Sempre que

o Estado, ao por em marcha os meios executivos de cobrança, já sob o total resguardo garantista do Judiciário, o faça de forma célere e com retornos satisfatórios de recuperação do crédito, será maior o interesse do devedor em ir ao encontro da Fazenda Pública, ainda na fase administrativa, para regularizar sua situação fiscal. Existe, assim, pelo o que entendemos, uma relação de complementariedade entre os dois meios. Daí que segue válida e necessária a busca por dotar o executivo fiscal de arcabouço normativo mais robusto, e mais que isso, por uma prática de andamento processual de fato coativa e expropriatória, pois é essa a função mesma do Estado-juiz a que se atribui o monopólio do uso da força num Estado de Direito. Com isso, e bem regulada a transação, conforme apontamentos que fizemos no presente estudo, será recebida como instituo profícuo de redução da litigiosidade e da promoção indireta da cobrança do crédito tributário, essencial para o funcionamento do Estado. ■

## Bibliografia

ARAUJO, Nadja. *Transação tributária: possibilidade de consenso na obrigação imposta*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2009.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. (Coleção Fórum de Direito Tributário; 2).

GOMES, Orlando. *Contratos*. 22ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido*

pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Comunicado do Ipea, nº 127, janeiro de 2012. Disponível a partir de <[http://www.ipea.gov.br/porta/imagens/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/porta/imagens/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)>, acesso em 20.08.2014.

\_\_\_\_\_. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*. Comunicado do Ipea, nº 83, março de 2011. Disponível a partir de <[http://www.ipea.gov.br/porta/imagens/stories/PDFs/comunicado/110331\\_comunicadoipea83.pdf](http://www.ipea.gov.br/porta/imagens/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf)>, acesso em 20.08.2014.

MELO FILHO, João Aurino de. *Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução 32 de conflitos tributários*. Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN em Números 2015 (dados de 2014)*. Disponível a partir de: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-ainformacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>>, acesso em 10/01/2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2016: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário (resultados de 2015)*. Disponível a partir de: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-eimagens/plano-anual-fiscalizacao-2016-e-resultados-2015.pdf>>, acesso em 10/01/2017.

\_\_\_\_\_. *Relatório Anual de Atividades da Receita Federal 2014*. Disponível a partir de: <[https://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-deatividades/receita\\_federal\\_relatorioatividades-1.pdf/view](https://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-deatividades/receita_federal_relatorioatividades-1.pdf/view)>, acesso em 10/01/2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. *Teoria Geral do Direito Civil*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 525-527.



# Sistemas de Cobrança Executiva da Obrigação Tributária no Direito Comparado: Execução Fiscal Administrativa como Modelo Moderno de Cobrança da Administração Tributária de Massas

## Resumo

O presente estudo tem por objeto os sistemas de cobrança executiva da obrigação tributária no Direito Comparado. Justifica-se pela busca do cânone moderno do processo de execução fiscal tributária e pela análise da adequação, ou não, do processo de cobrança brasileiro a tal cânone. O objetivo do trabalho é, em primeiro lugar, a partir da análise dos sistemas de cobrança uruguaio, paraguaio, português, norte-americano, francês, alemão, chileno, angolano e argentino, além da classificação do brasileiro, fixar as bases da execução fiscal no Direito Comparado. Demonstraremos como os sistemas jurídicos alienígenas adotaram modelos judiciais, administrativos ou sincréticos para cobrança da obrigação tributária, pontuando qual deles acabou se tornando predominante. Delineado o modelo de cobrança usual no Direito Comparado, abordaremos seu fundamento jurídico, questionando a eventual existência desse fundamento no ordenamento jurídico brasileiro. Posteriormente, analisaremos a pertinência do modelo que se tornou usual no Direito Comparado, discutindo, especificamente, eventuais benefícios da adoção desse modelo pelo nosso ordenamento jurídico. A realização do trabalho seguirá o método comparativo, próprio do Direito Comparado, baseado em conceitos funcionais. A funcionalidade será utilizada, nos tópicos iniciais, em uma abordagem descritiva; e, nos tópicos finais, em uma abordagem prescritiva.



João Aurino de Melo Filho  
(PSFN/Santo Ângelo)

## Introdução

Na apresentação do Código das Execuções Fiscais de Angola, chamamos atenção uma assertiva simples, mas muitas vezes esquecida: *"A efetividade de qualquer sistema tributário depende da garantia do cumprimento das suas normas, designadamente das que impõem aos contribuintes a obrigação de pagamento pontual dos impostos criados nos termos da lei"*.

A lição petrificada no Código angolano, exigência de um sistema efetivo para cobrança da obrigação tributária, deve ser referência constante para o legislador, pois a efetividade de todo o Direito Tributário está ancorada na do respectivo sistema de cobrança forçada. Essa exigência de efetividade na cobrança da obrigação tributária encontra, todavia, severas dificuldades de concretização, pois os problemas de

satisfação dos processos de execução em geral (posto que a execução material do direito não depende, apenas, da emanção da vontade estatal, dependendo também de circunstâncias concretas, notadamente, a existência de patrimônio conhecido e penhorável do devedor) são maximizados na seara fiscal, principalmente, no âmbito de uma Administração Tributária de massas, onde o volume de obrigações tributárias a cobrar e de devedores a ser cobrados é imenso e crescente.

A busca de um sistema efetivo de cobrança tributária é, portanto, um objetivo laborioso, que, no entanto, precisa ser concretizado, razão pela qual os diversos ordenamentos jurídicos positivos têm trabalhado para contornar as dificuldades e aperfeiçoar o processo tributário de execução.

Delineado esse sintético panorama, nosso objetivo, neste trabalho, é observar como os sistemas jurídicos alienígenas têm se comportado diante do imperativo de eficiência exigido pelo sistema tributário. Buscaremos, pois, descobrir os modelos de cobrança empregados no Direito Comparado para imposição de efetividade ao sistema de execução fiscal, a despeito das dificuldades ordinárias. Para tanto, iremos, inicialmente, assinalar os principais sistemas de execução fiscal no Direito Comparado, registrando, ao final, o que aparece como dominante nos sistemas jurídicos ocidentais. Depois, fixado o sistema de cobrança que, aqui, chamaremos de moderno (por ser

mostrar, em tese, o mais adequado para tratamento das lides tributárias de massa, tendo alcançado, por isso, posição prioritária nos ordenamentos jurídicos estrangeiros), analisaremos seu fundamento jurídico e sua pertinência; assinalando, especificamente, a verificação, ou não, de tais elementos no sistema normativo brasileiro.

O presente trabalho já se justificaria pela busca do cânone moderno do processo de execução fiscal tributária, sendo indene de dúvidas a utilidade de uma pesquisa que tem o objetivo de fixar o modelo de cobrança tributária predominante no Direito Comparado. Fixado o paradigma moderno, poder-se-á analisar a correspondência, com ele, de qualquer sistema positivo concreto. A justificativa de nossa pesquisa vai, contudo, além, porque, além de fixar o cânone normativo, buscaremos analisar o enquadramento do sistema jurídico brasileiro a ele; e, não havendo tal correspondência, analisar a possibilidade jurídica e mesmo a pertinência de eventual aproximação do nosso sistema jurídico ao referencial moderno do Direito Comparado.

No desenvolvimento do trabalho, utilizaremos o método comparativo, próprio do Direito Comparado. Dado o objetivo do nosso trabalho, analisar e comparar sistemas jurídicos de países diferentes para buscar problemas comuns e soluções potenciais, o método comparativo terá por base conceitos funcionais, que buscam a “‘função’ da norma, de modo que a pesquisa comparativa se baseia nos problemas sociais e eco-

nômicos para os quais tal norma se dirige, ou nas causas do fenômeno”.<sup>1</sup> A funcionalidade nos tópicos iniciais, onde abordaremos os modelos de execução fiscal de outros países, terá uma perspectiva descritiva, visando à formação de “um quadro para comparação de soluções para problemas comuns”; nos tópicos finais, de posse do quadro comparativo inicial, a funcionalidade será utilizada em uma perspectiva prescritiva, “orientada à formulação de políticas públicas, também chamado de aspecto de *lege ferenda*, que visa à reforma tributária pela importação ou transplante de regras, institutos ou recomendações de outros estados ou organismos internacionais”.<sup>2</sup>

### 1. Sistemas de cobrança executiva da obrigação tributária no Direito Comparado: judiciais, administrativos e sincréticos

Nada obstante eventual crítica ao conceito de lide, não se pode negar que, no panorama atual, um dos elementos centrais do referencial teórico de Carnelutti, a lide, ainda é elemento marcante na doutrina processual. E o conceito de lide, ainda referencial, abrange tanto o processo de conhecimento quanto o de execução, havendo lide no processo de declaração e no de execução de direitos.<sup>3</sup> Pode-se falar, pois, em lide de pretensão discutida (ou contestada) e em lide de pretensão insatisfeita (processo de execução).

Na seara tributária, o próprio Carnelutti analisou a manifestação de uma lide peculiar, resultado do conflito envolvendo uma relação

jurídica também peculiar, a tributária.<sup>4</sup> Ensina Carnelutti que, depois da atuação das normas do Direito Tributário formal,<sup>5</sup> formalizado o crédito tributário, o Estado terá uma pretensão, diante da qual podem ocorrer as seguintes situações: pretensão satisfeita, quando o contribuinte concorda com ela e recolhe o tributo devido; ou pretensão resistida, que se divide entre pretensão resistida contestada, quando contribuinte apresenta resistência à pretensão do Estado, impugnando, de alguma forma, a obrigação tributária, e pretensão resistida insatisfeita, quando o contribuinte, embora não a discuta, não satisfaz a obrigação.<sup>6</sup> Há, portanto, pretensão resistida (e, portanto, lide) tanto nos casos em que o contribuinte discuta a obrigação tributária (lide de pretensão contestada ou discutida) quanto naqueles em que, mesmo não existindo discussão, ele se negue a satisfazer o crédito tributário (lide de pretensão insatisfeita): “a lide tributária [...] se manifesta através da contestação ou simplesmente pela desobediência, contra a pretensão do Estado em perceber o tributo”<sup>7</sup>.

No presente trabalho, teremos como objeto principal a lide tributária de pretensão insatisfeita, que se manifesta no processo de execução fiscal. Tomandose como referência essa lide tributária de pretensão insatisfeita (execução fiscal), podemos observar que existem, no Direito Comparado, três sistemas processuais que regulam sua resolução: o sistema judicial, que impõe ao Estado-Juiz a responsabilidade

1 ROSENBLATT, Paulo. O problema do (ou ausência de) método no uso do direito tributário comparado pelo STF. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 222, março 2014. São Paulo: Dialética, 2014, p. 80-92, p. 84.

2 ROSENBLATT, Paulo. op. cit., p. 85.

3 FUX, Luiz. *O novo processo de execução (cumprimento de sentença e a execução extrajudicial)*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 4.

4 Para Carnelutti, a lide no Direito Tributário decorre da natural resistência do cidadão em abrir mão dos seus bens para o Estado, que, por sua vez, exige que o cidadão entregue uma parcela dos seus bens para satisfação das necessidades públicas (CARNELUTTI, Francesco. *Introduzione allo studio del Diritto Procesuale Tributario*. In: *Rivista Di Diritto Procesuale Civile* nº 2. Padova: Cedam, 1932. Apud MARINS, James. *Princípios fundamentais do direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 41).

5 Na lição de Ataliba, o Direito Tributário material cria o direito que deve ser observado, enquanto o Direito Tributário formal regula os processos que devem ser observados para a aplicação das normas materiais (ATALIBA, Geraldo [Coord.]. *Elementos de direito tributário* [Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo]. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 432).

6 CARNELUTTI, Francesco. op. cit., p. 44.

7 CARNELUTTI, Francesco. op. cit., p. 44.

principal pela prática dos atos processuais de execução da obrigação tributária (impondo-lhe a realização da citação do devedor, da penhora e venda de bens, etc.); o sistema administrativo, que impõe a prática dos atos processuais de execução da obrigação tributária ao próprio Estado-Administração; e os sistemas sincréticos, que dividem a prática material dos atos executivos entre Estado-Juiz e Estado-Administração, dividindo a tramitação do processo de execução entre as instâncias administrativa e judicial.

### 1.1. Sistemas judiciais de cobrança da obrigação tributária (execução fiscal judicial)

No sistema judicial de cobrança executiva da obrigação tributária, cabe ao Estado-Juiz a prática dos atos materiais de execução de direitos. Não que isso faça do Estado-Juiz o autor do processo. O autor da execução fiscal, mesmo a judicial, é o Estado-Administração, a quem cabe realizar diligências prévias e, em tese, coordenar o processo de execução, selecionando a melhor forma de cobrança. Ocorre que, na prática, como é o Estado-Juiz quem analisa e defere, ou não, os pedidos do Estado-Administração, acaba cabendo a este último a função de simples orientador da atuação do Estado-Juiz, que é quem, efetivamente, escolhe a melhor forma de desenvolvimento do processo de

execução fiscal e, ao final, executa os atos materiais de cobrança: é o juiz quem analisa a pertinência dos atos concretos de execução; e é o aparato judicial que cita, penhora, avalia e vende (ou, pelo menos, coordena a venda).

O sistema de execução fiscal judicial tem como principal vantagem a segurança concedida aos executados, ao exigir a análise de juridicidade de dois Poderes estatais, Estado-Administração e Estado-Juiz, antes da prática dos atos de execução.<sup>8</sup> As desvantagens do sistema judicial derivam exatamente da exigência desse duplo controle, pois, ao se exigir a atuação de dois Poderes, Executivo e Judiciário, na análise prévia da juridicidade de cada um dos atos de execução (que são inúmeros), cria-se um sistema lento, caro e pouco eficiente.

O exemplo mais óbvio, para nós, de sistema judicial de cobrança da obrigação tributária, é o brasileiro.<sup>9</sup> Além do Brasil, cujo modelo, por ser o nosso, carece de maiores apontamentos, analisaremos, como sistemas judiciais de cobrança, os sistemas de execução fiscal do Uruguai e do Paraguai.

#### 1.1.1. Uruguai

O legislador uruguaio, assim como o brasileiro, adotou o sistema de execução fiscal judicial, outorgando à Administração Tributária ação executiva para cobrança dos créditos tributários (e dos créditos fis-

cais como um todo), conforme determinação do artigo 91 do Código Tributário (Decreto Ley nº 14.306, de 29 de novembro de 1974).<sup>10</sup> No modelo uruguaio, o título executivo que reúna os requisitos formais do artigo 92 do Código Tributário servirá como documento hábil para ajuizamento da execução fiscal, que tramitará na seara judicial, cabendo ao Estado-Juiz a realização dos atos executórios:

*[...] según nuestro ordenamiento jurídico el cobro de los créditos tributarios se deberá hacer ante los órganos del Poder Judicial. Quiere decir entonces que, a diferencia de otros ordenamientos, en nuestro país los actos administrativos carecen de ejecutoriedad, entendiéndose por tal la posibilidad de la Administración de ejecutar el acto por sí misma, sin necesidad de recurrir a un órgano ajeno a ella.*<sup>11</sup>

O Código General del Proceso (Ley nº 15.982, de 18 de outubro de 1988) trata da regulação concreta de execução fiscal, que, nos termos do artigo 362,<sup>12</sup> deverá seguir o mesmo procedimento dos processos de execução dos demais títulos extrajudiciais, previsto nos artigos 353 e seguintes – que regulam, na verdade, um processo monitorio, não propriamente um processo de execução.<sup>13</sup> Não há, todavia, uma aproximação total entre o processo de execução fiscal e os processos de execução de título extrajudicial em geral, pois o próprio artigo

8 Como o Estado-Administração é pautado pelo princípio da juridicidade, antes de pedir a realização de qualquer ato processual pelo Estado-Juiz, faz uma análise de juridicidade prévia – sem contar que analisa a juridicidade do próprio crédito em cobrança. O Estado-Juiz, antes de deferir e praticar o ato, também analisa sua juridicidade, além de sempre analisar os requisitos de juridicidade do título executivo. Tem-se, pois, um duplo controle de juridicidade, o que confere maior segurança para o contribuinte.

9 No Brasil, a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, selecionou a execução fiscal processada pelo Estado-Juiz como modelo de cobrança executiva da obrigação tributária (e também das obrigações não tributárias inscritas em dívida ativa).

10 “Artículo 91.- (Juicio ejecutivo).- La Administración tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales que resulten a su favor según sus resoluciones firmes. A tal efecto, constituirán títulos ejecutivos los testimonios de las mismas y los documentos que de acuerdo con la legislación vigente tengan esa calidad siempre que correspondan a resoluciones firmes.

Son resoluciones firmes las consentidas expresa o tácitamente por el obligado y las definitivas a que se refieren los artículos 309 y 319 de la Constitución de la República. [...]”

11 COBAS, Francisco; LENS, Hugo. **Las excepciones en el juicio ejecutivo fiscal, con especial énfasis en la inhabilidad de título**. Montevideo, 2015. Dissertação (Máster en Derecho y Técnica Tributaria) – Facultad de Derecho, Universidad de Montevideo, p. 80.

12 “Artículo 362

Proceso ejecutivo tributario.

- El proceso ejecutivo para el cobro de créditos tributarios se tramitará según lo dispuesto en los artículos precedentes, sin perjuicio de la aplicación de las leyes especiales en la materia.

Las remisiones de las leyes especiales tributarias al Código de Procedimiento Civil deben entenderse hechas a este Código y sus modificaciones.”

13 “El proceso monitorio es un proceso de conocimiento (no de ejecución) que se caracteriza por su estructura abreviada y por el hecho de que la sentencia sobre el fondo se dicta sin escuchar al demandado, pero la misma queda condicionada a que, una vez notificada, éste no la impugne mediante la interposición de excepciones (defensas)” (COBAS, Francisco; LENS, Hugo. op. cit. p. 48).



362, embora imponha o processo de execução do Código Geral de Processo, ressalva a aplicação das leis especiais tributárias. Em razão disso, além da formação do título (que, na seara tributária, obedece a um procedimento específico), a execução fiscal se diferencia, conforme artigo 91, pela forma de comunicação processual, pela delimitação específica dos meios de discussão judicial, que também se processam perante o Estado-Juiz, e pelas hipóteses peculiares de suspensão do processo executivo.

### 1.1.2. Paraguai

O tributarista paraguaio Carlos Mersan ensina que o legislador do seu país criou um processo especial para cobrança das obrigações tributárias, com normas especiais ditadas pelas exigências do Direito Tributário: *"En la legislación positiva se encuéntran normas particulares que autorizan al Estado a hacer uso de un procedimiento más rápido y que no requiere todas las formalidades del procedimiento común"*<sup>14</sup>. Nada obstante a especialidade pontuada por Mersan, o processo de cobrança fiscal, no sistema paraguaio, em muito se aproxima do processo de execução comum, a começar pela escolha do modelo de execução fiscal judicial (*cobro ejecutivo de los créditos fiscales*). É o que se depreende do enunciado normativo do artigo 1º da Ley nº 398, de 8 de setembro de 1956:<sup>15</sup>

Art. 1.- *Establécese la vía ejecutiva para el cobro judicial de los créditos fiscales de plazo vencido, provenientes de tributos y tasas fiscales que graban la importación y exportación de mercaderías, afianzadas en letras o en cualquier otro documento de créditos provenientes*

No sistema de execução fiscal administrativa, cabe ao próprio Estado-Administração a prática dos atos de execução da obrigação tributária. É a Fazenda Pública, por seus servidores, quem notifica o devedor para pagar e quem penhora e vende seus bens

*de operaciones o trámites aduaneros, constituyendo suficiente título de ejecución las respectivas letras o documentos de créditos.*

A Ley nº 125, de 18 de dezembro de 1991, que estabeleceu o novo regime tributário, manteve o processo de execução judicial, já previsto na Ley nº 398/56, dispondo, no artigo 229, caber à Administração Tributária, por meio da Advocacia do Tesouro, o ajuizamento da ação de execução fiscal judicial. A ação de execução deve estar embasada no certificado expedido pela Administração (título executivo extrajudicial), que deve respeitar os requisitos formais do artigo 230.

O efetivo processo executivo judicial deverá seguir, nos termos do artigo 231, *"el procedimiento de ejecución de sentencias, conforme a lo establecido en el Código de Procedimientos Civiles y Comerciales"*. Poder-se-ia, dada a disposição do artigo 231, entender que a execução fiscal, no Paraguai, segue exa-

tamente o mesmo rito do processo de execução comum. Contudo, conforme destacado no próprio artigo, existe um rol específico de exceções (ações de impugnação judicial) somente adequado à seara fiscal, o que acaba diferenciando o sistema processual fiscal do comum. E, além da distinção no tocante aos meios de discussão, há outras singularidades no processo de cobrança fiscal, como as decorrentes de eventual apresentação de garantia à obrigação tributária, como o determina, por exemplo, o artigo 290 do *Código Aduanero*.<sup>16</sup> Ao final, acabam existindo algumas distinções entre o procedimento fiscal e o comum, mas ambos se equiparam no tocante à natureza judicial.

### 1.2. Sistemas administrativos de cobrança da obrigação tributária (execução fiscal administrativa)

No sistema de execução fiscal administrativa, cabe ao próprio Estado-Administração a prática dos atos de execução da obrigação tributária. É a Fazenda Pública, por seus servidores, quem notifica o devedor para pagar e quem penhora e vende seus bens, não havendo nenhuma participação do Estado-Juiz na resolução da lide tributária de pretensão insatisfeita. Isso não quer dizer que a execução fiscal administrativa afaste o Estado-Juiz da lide tributária. O Estado-Juiz deixa de participar, apenas, da lide tributária de pretensão insatisfeita, mas continua sendo o principal responsável pela resolução das lides tributárias de pretensão discutida (pelo menos, nos países que adotam o sistema de jurisdição única). Há, pois, uma

<sup>14</sup> MERSAN, Carlos A. *Derecho tributario*. Asunción: Litocolor, 1995, p. 78.

<sup>15</sup> "El régimen municipal, en su ley orgánica prevé el cobro de los tributos (impuestos, tasas) y las multas por el régimen de la ejecución de sentencias judiciales. (Art. 146 y 147, Ley Orgánica Municipal 1.294/87)" (MERSAN, Carlos A. op. cit., p. 79).

Note-se que, embora no tocante aos municípios, a norma seja diversa, prevalece o mesmo sistema processual: a execução fiscal judicial.

<sup>16</sup> "Artículo 290.- Casos de garantía. A los efectos de asegurar el pago del tributo aduanero, la autoridad aduanera debe exigir la constitución de garantía, conforme a lo dispuesto en el Artículo 293 de esta Ley, en los siguientes casos, sin perjuicio de lo dispuesto en los convenios internacionales vigentes:"

divisão da lide tributária: havendo, apenas, a pretensão insatisfeita da Fazenda Pública, o processo tramitará exclusivamente na instância administrativa; havendo, por outro lado, qualquer espécie de pretensão discutida, ou seja, nos casos em que o contribuinte conteste a juridicidade da atuação da Administração Tributária, o correspondente litígio será analisado e resolvido, nos países de jurisdição una, pelo Estado-Juiz.

Nos países que adotam, além da execução fiscal administrativa, um sistema de jurisdição administrativa,<sup>17</sup> a execução fiscal promovida pela Administração segue modelo parecido com exposto, exceto por caber aos juízes administrativos, não ao Judiciário, a resolução das lides de pretensão discutida. A execução fiscal tramita, portanto, na seara da própria Administração Ativa,<sup>18</sup> enquanto as lides de pretensão discutida, regra geral, não são resolvidas pelos órgãos que promovem a execução fiscal, mas, sim, pelos órgãos imparciais da Administração Judicante.<sup>19</sup>

### 1.2.1. Portugal

A Lei Geral Tributária portuguesa (Decreto-lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998), no artigo 103-1, dispõe que: “O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional”. Apesar da menção do enunciado normativo à “natureza judicial” da execução fiscal, o que tem natureza judicial, na verdade, são os atos de impugnação à obrigação tributária (lides de pretensão discutida), que são processados e resolvidos na seara judicial. Os atos processuais relativos à lide de pretensão insatisfeita (processo de execução), considerados atos administrativos, são praticados pelo próprio Estado-Administração.<sup>20</sup>

O sistema português, portanto, como a maioria dos que adotam a execução fiscal administrativa, divide a lide fiscal entre duas instâncias: a lide de pretensão discutida cabe a terceiro imparcial (Judiciário); e a lide de pretensão insatisfeita é resolvida pelo próprio Estado Ad-

ministração. E essa divisão fica bem esclarecida no artigo 103-2, que garante “aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior”.<sup>21</sup>

Em síntese, o processo de execução fiscal em Portugal é promovido pelo serviço da Administração Tributária, cabendo ao Poder Judiciário especializado<sup>22</sup> atuar nos casos em que o contribuinte apresente alguma espécie de impugnação.

### 1.2.2. Estados Unidos

Embora tenhamos inserido o sistema jurídico norte-americano entre aqueles adotantes do modelo de execução fiscal administrativa, é preciso esclarecer que, no ordenamento jurídico dos Estados Unidos, também há possibilidade de execução fiscal judicial. Ocorre que a execução fiscal judicial somente é utilizada em circunstâncias excepcionais, regra geral, para administrar conflitos de interesses entre o Fisco e outros credores, nos casos

17 No sistema de jurisdição administrativa, além da jurisdição judicial, exercida pelo Estado-Juiz, também existem juízes administrativos, com competência restrita aos conflitos envolvendo a Administração, cujas decisões são, regra geral, irrecuráveis e fazem coisa julgada. Os juízes administrativos estão vinculados a um órgão específico que, mesmo não fazendo parte da estrutura do Judiciário, é cercado de garantias que assegurem sua independência e imparcialidade (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 698).

18 Rubens Gomes de Souza ensina que a “Administração Ativa” realiza uma atividade essencialmente funcional de aplicação da lei ao caso concreto: “[...] não visa fazer justiça, nem declara direitos, senão apenas efetivar coativamente a realização de uma função administrativamente regada ou discricionária, respectivamente nos termos ou nos limites previstos em lei”. Já a “Administração Judicante” tem a função de solucionar as controvérsias surgidas em razão do questionamento dos administrados à atuação da Administração Ativa (SOUZA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração. **Revista de Direito Administrativo**, [S.l.], v. 29, p. 441-453, out. 2013. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12496>>. Acesso em: 25 Ago. 2016, p. 445-446).

19 “A chamada execução fiscal administrativa, mesmo nos países que adotam o contencioso administrativo, não se processa nos tribunais administrativos, mas, sim, na própria Administração Tributária Ativa. Chamamos atenção, pois, para o fato de que não importa o sistema de jurisdição do país, uma ou administrativa: na execução fiscal administrativa, os atos administrativos de execução não dependem nem são realizados por um órgão independente (juízes do Poder Judiciário ou juízes administrativos), mas, sim, pela própria Administração Fiscal. Esclarecemos isso para que não se repute inadequadas eventuais comparações do nosso sistema com países que adotam o contencioso administrativo. De fato, se, nestes países, a execução fiscal tramitasse perante o juiz administrativo, apenas se poderia falar em execução fiscal administrativa em um sentido amplo, posto que os atos seriam realizados por órgão jurisdicional independente, mesmo situado na esfera administrativa; mas, reiterar-se, não é isso o que ocorre: mesmo nos países que adotam o contencioso administrativo, a execução é promovida pelos órgãos da própria Administração Fazendária, não pelos tribunais administrativos. Os tribunais administrativos, nestes países, exercem uma função específica, cabendo-lhes a resolução da lide de pretensão discutida (decidindo controvérsias entre particulares e Administração acerca de questões específicas de fato ou de direito), cabendo à Administração a execução material dos seus atos administrativos. Nos países de jurisdição una que adotam a execução fiscal administrativa, ocorre uma divisão parecida, cabendo, entretanto, ao Judiciário o papel que, nos países que adotam o contencioso administrativo, cabe aos tribunais administrativos” (MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários**. Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, p. 289-290).

20 “Por quanto vimos de dizer, muito embora a LGT, no seu art. 103º, disponha que o processo de execução tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Por isso, não admira que os processos de execução fiscal se possam iniciar e concluir nos órgãos da execução fiscal sem intervenção dos tribunais” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 311).

21 O artigo 151 do Código de Procedimento Tributário e de Processo Tributário (Decreto-lei nº 433, de 26 de outubro de 1999) também pontua a competência restrita dos tribunais tributários, vinculada à lide de pretensão discutida:

“Artigo 151.º Competência dos tribunais tributários

1 - Compete ao tribunal tributário de 1.º instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal.”

22 “Os tribunais tributários portugueses são órgãos judiciais especializados em matéria tributária” (MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 450).

em que haja terceiros que também tenham direitos sobre os bens dos devedores, servindo a execução fiscal judicial para prevenir dúvidas.<sup>23</sup> Assim, embora existam dois modelos de execução fiscal, administrativa (*administrative collection procedure*) e judicial (*foreclosure action*), a excepcionalidade desta última, dependente de expressa autorização do Secretário de Tesouro,<sup>24</sup> justifica que compreendamos o modelo norte-americano como de execução fiscal administrativa – que é, de fato, o meio usual de cobrança executiva da obrigação tributária. O procedimento da execução fiscal administrativa, na seara federal, é regulado pelo capítulo 64 (seções 6301 a 6344) do *Internal Revenue Code* (IRC). O rito procedimental, conforme bem sintetiza Godoy, pode ser dividido em quatro etapas: pré-penhora (*lien*); penhora (*levy*); arresto (*distrain*); e alienação (*sale by auction*): “Bem entendido, *lien* indica uma intenção de penhora por parte do fisco, um procedimento de pré-penhora, a *levy* é a penhora propriamente dita, que finaliza-se com o arresto (*distrain*) e com a venda do bem (*sale*)”<sup>25</sup>. Todos os atos processuais da execução fiscal administrativa, da pré-penhora à alienação, são realizados pelo *Internal Revenue Service*, vinculado à Administração Tributária Ativa. Arnaldo Godoy, ao analisar a execução fiscal administrativa norte-americana, em passagem que já se tornou célebre, registra que a necessidade de efetividade da cobrança executiva tributária é ponto consensual no meio político norte-americano, tema que democratas e republi-

canos concordam: o controle e a fiscalização dos gastos públicos, o comprometimento social e a objetividade da vida cotidiana não dão espaço para floreios retóricos.<sup>26</sup>

### 1.2.3. França

A França adota o sistema de jurisdição administrativa, havendo órgãos administrativos, distintos do Judiciário, mas com as mesmas garantias deste, com atribuição para análise das lides envolvendo o Estado-Administração. Na seara tributária, os órgãos vinculados à jurisdição administrativa são responsáveis pela análise das lides de pretensão discutida. As lides de pretensão insatisfeita, no entanto, não são processadas pelos órgãos da Administração Judicante (jurisdição administrativa), mas, sim, pela própria Administração Ativa, que pratica os processuais necessários à execução da obrigação tributária, e se divide em três grandes setores: *Direction Générale des Douanes et Droits Indirects* (DGDDI), *Direction Générale des Impôts* (DGI) e *Direction Générale de la Comptabilité Publique* (DCP).<sup>27</sup>

O sistema de cobrança de tributos é regulado no Título IV (*Le recouvrement de l'impôt*) do *Livre des Procédures Fiscales*. Antes de ser iniciada a execução fiscal propriamente dita, o *Livre des Procédures Fiscales* exige uma série de avisos e notificações ao contribuinte (artigos 252 a 257), somente permitindo, depois das comunicações prévias, as medidas executivas propriamente ditas. As medidas executivas, regra geral, seguirão o mesmo procedimento previsto no processo de execução do Código Civil, nos termos

do artigo 258: “*Sous réserve des dispositions de l'article L. 260, les poursuites prévues au 2 des articles L. 257-0 A et L. 257-0 B sont effectuées dans les formes prévues par le code de procédure civile pour le recouvrement des créances*”.

### 1.2.4. Alemanha

O sistema alemão também divide o processamento da lide tributária entre as instâncias administrativa e judicial, cabendo à primeira o processamento da execução fiscal (lide de pretensão insatisfeita), enquanto as lides de pretensão discutida devem ser analisadas pelo Estado-Juiz,<sup>28</sup> havendo órgãos judiciais especializados no julgamento de questões administrativas.

A execução fiscal (execução em razão de créditos) é realizada pela própria Administração Tributária, nos termos do § 249 e seguintes do Código Tributário alemão (*Abgabennordnung*):

§ 249 *Vollstreckungsbehörden*  
(1) *Die Finanzbehörden können Verwaltungsakte, mit denen eine Geldleistung, eine sonstige Handlung, eine Duldung oder Unterlassung gefordert wird, im Verwaltungsweg vollstrecken. Dies gilt auch für Steueranmeldungen (§ 168). Vollstreckungsbehörden sind die Finanzämter und die Hauptzollämter sowie die Landesfinanzbehörden, denen durch eine Rechtsverordnung nach § 17 Absatz 2 Satz 3 Nummer 3 des Finanzverwaltungsgesetzes die landesweite Zuständigkeit für Kassengeschäfte und das Erhebungsverfahren einschließlich der Vollstreckung übertragen worden ist; § 328 Absatz 1 Satz 3 bleibt unberührt.* (2) *Zur Vorbereitung*

23 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Cortes Tributárias e Execução Fiscal nos Estados Unidos. *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, n. 5. Brasília: Consulex, 2003. p. 146-167, p. 158.

24 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 131.

25 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. op. cit., p. 164.

26 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. op. cit., p. 157.

27 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. op. cit., p. 137.

28 O tratamento da lide tributária no sistema alemão se caracteriza pela forte atuação da Administração Tributária, pois, além da responsabilidade pelo processamento da lide de pretensão insatisfeita, a Administração, nada obstante a atuação decisiva da jurisdição especializada, tem forte atuação na resolução de lides de pretensão discutida, servindo como filtro das demandas que chegam ao Judiciário.

Há, regra geral, antes do acesso ao Judiciário, necessidade de prévio requerimento administrativo (processo recursal extrajudicial), impugnação administrativa que é pressuposto do acesso ao tribunal de finanças (LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. vol III. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2014, p. 455-456).



der Vollstreckung können die Finanzbehörden die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners ermitteln. Die Finanzbehörde darf ihr bekannte, nach § 30 geschützte Daten, die sie bei der Vollstreckung wegen Steuern und steuerlicher Nebenleistungen verwenden darf, auch bei der Vollstreckung wegen anderer Geldleistungen als Steuern und steuerlicher Nebenleistungen verwenden.

A execução fiscal é, pois, administrativa, sendo processada pelos próprios órgãos fiscais administrativos (secretarias de finanças e órgãos aduaneiros), não por órgãos judiciais independentes: "O próprio órgão fiscal pode executar os atos administrativos (= título) por ele criados (auto-execução)"<sup>29</sup>.

### 1.3. Sistemas sincréticos de cobrança da obrigação tributária

Nos tópicos anteriores, analisamos como os ordenamentos jurídicos de países distintos desenvolveram, com base nas suas idiossincrasias políticas, sistemas judiciais e administrativos de cobrança fiscal. Nem todos os países do mundo, todavia, optaram por um modelo exclusivo de cobrança fiscal, integralmente judicial ou integralmente administrativo.

Alguns países adotaram modelos que, aqui, denominaremos de sincréticos, porque combinam, no âmbito de um mesmo processo, atos de execução praticados pelo Estado-Administração e atos de execução (ou, pelo menos, atos de convalidação ou controle prévio) realizados pelo Estado-Juiz. Tem-se, portanto, um processo de execução que tramita, a depender do momento processual, pela instância administrativa e pela judicial.

#### 1.3.1. Sistemas sincréticos com predomínio da instância administrativa (sistemas de execução fiscal administrativa com momentos processuais excepcionais na seara judicial)

Nos sistemas sincréticos com predomínio da instância administrativa, a execução fiscal é atribuída, prioritariamente, à Administração Tributária, havendo, no entanto, atos pontuais outorgados ao Estado-Juiz, que os realiza diretamente ou autoriza sua realização pelo Estado-Administração.

No presente trabalho, classificaremos tais sistemas como sincréticos, por não existir uma seara exclusiva de tramitação da execução fiscal, mas, dado o predomínio da instância administrativa, nada obsta que sejam classificados como sistemas de execução fiscal administrativa com momentos processuais excepcionais na seara judicial.

##### 1.3.1.1. Chile

No sistema chileno, as lides de pretensão discutida são processadas no *Tribunal Tributario y Aduanero*, com possibilidade de recurso à Corte de Apelação (artigo 34 do Código Tributário). O processo de execução fiscal (*cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero*), regulado no Código Tributário, é realizada na seara administrativa, cabendo o protagonismo ao Estado-Administração, que pratica quase todos os atos processuais executivos. O Estado-Juiz, no entanto, não foi completamente liberado do controle prévio da atuação do Estado-Administração, havendo alguns atos que precisam passar pelo seu controle prévio.

Nesse modelo sincrético, a execução fiscal possui uma fase puramente administrativa, conduzida por agentes fiscais (*Servicios de*

*Tesorerías*), que iniciam a execução e determinam a penhora de bens (artigos 170-174). Depois, inicia-se uma segunda etapa, que é predominantemente administrativa, mas possui participação do Judiciário.

Na segunda etapa, a execução passa a ser processada pelos Procuradores Públicos (*abogados provinciales*).<sup>30</sup> Neste momento processual, caberá ao Procurador Público a realização, de ofício, de todos os atos executórios, com exceção da venda do bem, que o sistema chileno condiciona à prévia autorização do Estado-Juiz (artigo 184 do Código). É essa participação excepcional do Estado-Juiz no processamento da lide de pretensão insatisfeita, no momento da venda do bem, que justifica o enquadramento do sistema chileno como sincrético (administrativo com momentos judiciais).

##### 1.3.1.2. Angola

A execução fiscal em Angola desenvolve-se quase inteiramente na seara administrativa, exceto por alguns atos processuais específicos que o sistema jurídico exige sejam praticados pelo Estado-Juiz.

O Código das Execuções Fiscais (Lei nº 20, de 22 de outubro de 2014), no artigo 2º, dispõe que processo é judicial, sem prejuízo da competência da Administração Fiscal para realização dos "*actos materialmente administrativos*". Trata-se de enunciado normativo semelhante ao português, mas do qual exsurtem normas distintas. Isso porque, diferentemente do sistema português, onde apenas os atos processuais no âmbito das lides de pretensão discutida são remetidos ao Judiciário; no sistema angolano, além deles, há atos do próprio processo de execução fiscal que devem contar com a participação do Estado-Juiz.

<sup>29</sup> LANG, Joaquín; TIPKE, Klaus. op. cit., p. 407.

<sup>30</sup> GODÓY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado*. op. cit., p. 61.

Na prática, conforme rol do artigo 9º do Código das Execuções Fiscais, a Administração Tributária ativa pratica quase todos os atos do processo de execução.<sup>31</sup> O Judiciário, contudo, não fica alheio à lide tributária de pretensão insatisfeita, cabendo-lhe a prática dos atos processuais previstos no artigo 97:

Artigo 97.º (Competência para a Penhora e Notificação da Diligência)  
1. Compete ao Tribunal proceder à penhora: a)- Do bem imóvel quando constitua a habitação principal do executado; b)- De bens móveis localizados na habitação do executado, quando seja previsível ou se mostre necessário o acesso ao seu domicílio, contra a sua vontade;

c)- De estabelecimento comercial ou industrial;

d)- De concessão mineira.

Regra geral, portanto, os atos do processo de execução são realizados pela Administração, inclusive, a penhora (artigo 97-2), mas alguns atos específicos, caso da penhora sobre bens de maior proteção social (como, por exemplo, o bem imóvel que constitua habitação principal do executado), devem ser autorizados pelo Estado-Juiz. Registre-se, em todo caso, que a participação do Estado-Juiz se limita à autorização da penhora, não a sua realização: mesmo quando determinada pelo Estado-Juiz, a penhora não será realizada pelo aparato judicial,

cabendo sua efetivação concreta à Administração Tributária (artigo 97-4).<sup>32</sup>

### 1.3.2. Sistemas sincréticos com predomínio da instância judicial (sistemas de execução fiscal judicial com momentos processuais excepcionais na seara administrativa)

Nos sistemas sincréticos com predomínio da instância judicial, embora haja atos processuais praticados tanto na seara administrativa quanto na judicial, o protagonismo no processamento da execução fiscal cabe ao Estado-Juiz, outorgando-se ao Estado-Administração a prática pontual de atos processuais/materiais específicos.

Na seara terminológica, vale, aqui, a mesma ponderação lançada em tópico anterior: classificamos esses sistemas como sincréticos, mas nada impede que sejam classificados como sistemas de execução fiscal judicial com momentos processuais excepcionais na seara administrativa.

#### 1.3.2.1. Argentina

O legislador argentino criou um sistema amplamente administrativo de execução, conforme artigo 92 da *Ley de Procedimiento Tributario*, que impôs o processamento da execução fiscal à *Administracion Federal de Ingresos Publicos*, órgão da Administração Tributária.

ARTICULO 92. El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

O sistema de cobrança prioritariamente administrativo regulado no artigo 92 da *Ley de Procedimiento Tributario* foi, contudo, limitado depois que Corte Suprema de Justiça, em decisão exarada em 15 de junho de 2010, julgou inconstitucional o poder conferido à Administração Ativa para decretar unilateralmente medidas de constrição patrimonial ("*AFIP c/ Intercorp SRL. s/ Ejecución fiscal*"). O Tribunal entendeu que o poder conferido pela lei à Administração ofenderia, entre outras normas constitucionais, o artigo 17 da Constituição argentina, que condiciona a perda da propriedade à "*sentencia fundada en ley*",<sup>33</sup> e o artigo 109, que veda ao Executivo o exercício de funções judiciais.<sup>34</sup>

Com a declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos de constrição patrimonial autorizados pelo artigo 92 da *Ley de Procedimiento Tributario*, a *Administracion Federal de Ingresos Publicos* alterou

31 "Cabe ao órgão administrativo:

a)- A instauração do processo de execução fiscal, com base no título executivo;

b)- A autorização do pagamento a prestações, nos casos previstos no presente Código;

c)- A decisão sobre os embargos, quando deduzidos por requerimento;

d)- A penhora, quando não deva ser ordenada pelo Tribunal;

e)- A aplicação dos valores penhorados ou do produto da venda dos bens penhorados no pagamento da dívida exequenda e acréscimos legais;

f)- A decisão de proceder à efectiva entrega dos bens penhorados ao depositário e, dos vendidos, ao adquirente, ainda que, em qualquer dos casos, seja necessário requisitar a força policial pública e proceder a arrombamento de portas e substituição de fechaduras;

g)- A liquidação dos juros de mora vencidos no período do processo;

h)- A elaboração da conta de custas relativas aos actos praticados pelo órgão administrativo de execução fiscal;

i)- A declaração da extinção do processo de execução fiscal;

j)- As citações, notificações e publicações obrigatórias."

32 "4. Para efectos del cumplimiento del despacho de penhora, o Tribunal ou o órgão administrativo de execução fiscal passa mandado de penhora, que deve ser cumprido pelo funcionario do órgão administrativo de execução fiscal no prazo de 15 (quinze) dias, se não tiver sido fixado outro."

33 "Art. 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie."

34 "Art. 109.- En ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas."

sua atuação no processamento concreto da execução fiscal. A partir de então, os atos constitutivos, inclusive, a penhora, até então realizados pela Administração, retornaram ao âmbito de decisão do Poder Judiciário. A execução fiscal, contudo, não se tornou exclusivamente judicial: mesmo retirando-se da esfera administrativa a prática de atos constitutivos, restaram mantidas as demais normas do artigo 92 que impõem a atuação processual da Administração Tributária, a qual permanece responsável, por exemplo, pela notificação do devedor acerca do início do processo de execução. De qualquer modo, depois da decisão da Suprema Corte, ampliada a atuação do Estado-Juiz, agora responsável pela penhora, a Argentina passou a ter um sistema de execução fiscal judicial com momentos administrativos.

### 1.3.2.2. Sistema do Projeto de Lei nº 5.080/2009

O Projeto de Lei nº 5.080/2009 possui um longo período de tramitação e já foi alvo de intensas discussões legislativas e doutrinárias, havendo um número relevante de estudos acerca dele, algo que chama atenção para um documento ainda em fase pré-legislativa. Nas discussões envolvendo o PL nº 5.080/2009, não raras vezes, tratava-se do modelo de cobrança executiva por ele regulado denominando-o de “execução fiscal administrativa”. Não é, porém, o caso. É certo que o modelo de execução fiscal inserido no PL nº 5.080/2009 romperia o modelo de execução fiscal exclusivamente judicial hoje vigente, mas não seria adotado, no seu lugar, um modelo de execução fiscal administrativa, e nem mesmo um de execução fiscal administrativa com momentos processuais excepcionais na seara judicial.

O modelo tratado no citado PL

mantém no âmbito judicial o processamento da execução fiscal, mas autoriza, antes do seu ajuizamento, que o Estado-Administração notifique o devedor, impondo-lhe um prazo para pagamento do débito, sob pena de realização de uma constrição preparatória em sede administrativa, uma espécie de “pré-penhora” antes do ajuizamento da execução fiscal. Depois da notificação, localizados bens penhoráveis e realizada a constrição administrativa prévia, a Fazenda Pública ajuizará a execução fiscal. Com o ajuizamento, o processamento da execução fiscal caberá integralmente ao Estado-Juiz, que realizará todos os atos processuais, como a penhora efetiva e a alienação dos bens penhorados.

Ao final, o sistema do PL nº 5.080/2009, ao impor apenas a notificação do contribuinte e a realização de uma constrição prévia ao Estado-Administração, mantendo no âmbito do Estado-Juiz todos os demais atos processuais, da penhora à venda do bem, enquadra-se no que denominamos de modelo sincrético de execução fiscal com predomínio da instância judicial.

## 2. Paradigma normativo moderno de cobrança da obrigação tributária no Direito Comparado: atos de execução praticados (integral ou amplamente) pelo Estado-Administração

Embora não exista um consenso, pode-se dizer que o sistema de cobrança executiva da obrigação tributária predominante no Direito Comparado é o que impõe os atos de cobrança executiva, integral ou prioritariamente, ao Estado-Administração, mantendo, no âmbito do Estado-Juiz, a competência para processamento das lides de pretensão discutida. A execução fiscal administrativa, ainda que não integral,

é, portanto, o paradigma moderno (em termos qualitativos, não cronológicos) de cobrança executiva da obrigação tributária.

O sistema de execução fiscal judicial, que impõe ao Estado-Juiz a prática de todos os atos processuais da cobrança executiva tributária, tornou-se um modelo ultrapassado, um paradigma que se mostrou (ou, pelo menos, tornou-se) inadequado para cobrança das obrigações tributárias, razão pela qual foi substituído pelo paradigma da execução fiscal administrativa. E a concretização, no Direito posto, dessa alteração paradigmática não para de evoluir. O sistema de execução fiscal administrativa, já consolidado como predominante, vem aumentando seu âmbito de incidência, impondo ao sistema de cobrança judicial uma posição periférica e decrescente: se o número de ordenamentos jurídicos positivos que implementaram ou ampliaram os atos administrativos de execução fiscal tem aumentado progressivamente,<sup>35</sup> não sem tem notícia do caminho inverso, não se observando, nem como exceção, modelos legislativos de execução administrativa que tenham reformado suas leis para (re)judicializar os atos de execução.

## 3. Fundamento jurídico da execução fiscal administrativa

Tradicionalmente, independentemente do direito subjetivo em discussão, ao Estado-Juiz foi concedida atribuição para tratamento tanto da lide de pretensão discutida quanto da lide de pretensão insatisfeita. Tal tradição, contudo, mesmo no processo civil, vem sendo rompida, notadamente na Europa. Os europeus, diante de um sistema processual de demandas de massa, que sobrecarrega o Judiciário, acabaram entendendo que não seria pertinente a manutenção da

35 É o caso, por exemplo, da República Bolivariana da Venezuela, que, recentemente, substituiu o sistema de execução fiscal judicial (artigo 289 do Código Orgânico Tributário de 17 de outubro de 2001) por um sistema de execução fiscal administrativa (artigos 290 e seguintes do Código Orgânico Tributário de 18 de novembro de 2014).



competência para realização dos atos de execução de direitos em um órgão caro, tecnicamente sofisticado, complexo e, principalmente, asoberbado de demandas, como o Judiciário.<sup>36</sup> Diante disso, surgiu um movimento, na doutrina e no Direito Positivo, que culminou na transferência, do Judiciário para organizações administrativas específicas, do processamento da execução civil.<sup>37</sup> Prevaleceu o entendimento segundo o qual os atos de execução de direitos não são privativos do Poder Judiciário, razão pela qual podem ser transferidos para agentes não judiciais, mantendo-se no Estado-Juiz a competência para processamento das lides de pretensão discutida.<sup>38</sup>

Quando se trata de execução fiscal, mesmo antes do entendimento que justificou a desjudicialização do processo de execução civil, já existia a possibilidade de retirada do Estado-Juiz dos atos materiais de realização de direitos. Isso porque, tratando-se de execução de direitos da Fazenda Pública, sempre se entendeu que a execução poderia ser realizada pela própria Administração, dada a possibilidade de se impor, por lei, autoexecutoriedade aos atos administrativos. A autoexecutoriedade, na verdade, decorre do poder de autotutela possuído pela Fazenda Pública, que possui a prerrogativa

de se valer de meios diretos, sponte propria, para tutelar seus interesses. Nas lições de Bordalo, pode-se falar na autotutela declaratória, quando a decisão administrativa prescinde de uma sentença declaratória prévia; e na autotutela executiva, que exprime o poder que tem a Fazenda Pública de utilizar diretamente a coação, sem necessidade de uma sentença executiva prévia.<sup>39</sup> A autotutela declaratória equivale à noção de imperatividade, enquanto a autotutela executiva equivale à ideia de autoexecutoriedade dos atos administrativos.<sup>40</sup>

Se a Administração possui a prerrogativa da autotutela executiva (autoexecutoriedade),<sup>41</sup> pode satisfazer diretamente sua pretensão jurídica, sem necessidade da autorização ou da intervenção do Judiciário:

*A execução forçada na via administrativa é princípio geral de Direito Administrativo, só cedendo lugar à necessidade de a Administração recorrer à Justiça, quando há regra jurídica que a imponha. O princípio da autoexecutoriedade funciona não só na área típica da autotutela, sob a forma de exercício das próprias razões, de justiça por si mesmo, de justiça de mão própria, quando houve inadimplência, rebeldia do particular no atendi-*

*mento a direitos e pretensões das pessoas administrativas públicas, mas igualmente quanto ao exercício desses.*<sup>42</sup>

É a autotutela executiva que justifica, juridicamente, a execução fiscal administrativa, “prática de atos pela própria Administração, visando ao cumprimento da obrigação imposta ao particular”<sup>43</sup>, conforme entendimento predominante tanto na doutrina nacional<sup>44</sup> quanto na estrangeira.<sup>45</sup>

A execução administrativa do crédito da Fazenda Pública afigura-se juridicamente possível na força dos atributos dos atos administrativos, que se revestem da presunção de legitimidade, decorrente do princípio da legalidade da Administração, da imperatividade impositiva de seu cumprimento coercitivo e da autoexecutoriedade consistente na possibilidade de esses atos serem imediata e diretamente executados pela própria Administração, no uso de sua supremacia de Poder Público, independentemente de ordem judicial.<sup>46</sup>

Em razão da potencial autotutela executiva, os atos praticados no processo de execução fiscal podem ser outorgados ao Estado-Administração, assumindo um caráter administrativo.<sup>47</sup> Essa outorga à Administração dos atos de execução

36 RIBEIRO, Flávia Pereira. *Desjudicialização da execução civil*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119.

37 “Nesses países, a competência para a execução é de um “agente de execução”, que recebe o pedido de execução e lhe dá o devido processamento – desde que presentes os requisitos formais do título –, incluindo citações, notificações, penhoras e venda de bens. O Tribunal fica inteiramente fora desses procedimentos, salvo em situações excepcionais, quando é chamado a decidir os embargos do devedor.

Exemplificando, (i) na França, a atividade executiva é realizada pelo *huissier* – um profissional liberal; (ii) na Alemanha, pelo *gerichtsvollzieher* – um funcionário público; (iii) em Portugal, pelo solicitador de execução – um profissional liberal; (iv) na Itália, pelo *ufficiale giudiziario* – um funcionário público; (v) na Suécia, pelo *kronofogde* – um funcionário público; e (vi) na Espanha, conforme recentíssima reforma, pelo secretário judicial – um funcionário público” (RIBEIRO, Flávia Pereira. op. cit., p. 18).

38 RIBEIRO, Flávia Pereira. op. cit., p. 167.

39 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. *Autoexecutoriedade do ato administrativo*. São Paulo, 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 33.

40 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 33.

41 A autotutela executiva ou autoexecutoriedade é, tradicionalmente, tratada como um dos atributos dos atos administrativos, ao lado da presunção de legitimidade e da imperatividade (ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 166).

42 FERREIRA, Sérgio de A. *O direito de propriedade e as limitações e ingerências administrativas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 14.

43 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 35.

44 SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 2, n. 21, 19 nov. 1997. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1320>>. Acesso em: 13 ago. 2016.

45 Apenas para exemplificar, podemos citar, em Portugal, Rui Duarte Moraes (MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 39); e, na Alemanha, Klaus Tipke (LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. op. cit., p. 407).

No mesmo sentido, defendendo a autoexecutoriedade como fundamento da execução fiscal administrativa, encontra-se a doutrina espanhola, conforme registro de Szklarowsky (SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Execução fiscal*. Brasília: ESAF, 1984, p. 29). Aliás, na Espanha, o artigo 167 da Ley General Tributaria confere à decisão tributária da Administração a mesma força executiva de uma sentença judicial.

46 PRUDENTE, Antônio Souza. Execução administrativa do crédito da Fazenda Pública. In: *Revista de informação legislativa*, v. 45, n.177, p.31-46, jan./mar. 2008, p. 33.

47 MORAIS, Rui Duarte. op. cit., p. 44.

da obrigação tributária depende de expressa previsão legal,<sup>48</sup> pois a autotutela executiva se condiciona à lei.<sup>49</sup>

A desjudicialização da execução fiscal condiciona-se, pois, à promulgação de uma lei em sentido estrito que outorgue à Administração a possibilidade de execução prévia das situações tributárias ativas, aceitando-se a premissa, comungada pela doutrina majoritária, de que a autotutela executiva depende de expressa previsão legal. Tal conclusão é aplicável ao sistema jurídico brasileiro. No nosso ordenamento jurídico, não existindo norma constitucional que impeça a autoexecutoriedade dos atos administrativos, a execução fiscal administrativa dependerá, apenas, de uma decisão do legislador que imponha autoexecutoriedade à obrigação tributária.

Há, no entanto, na doutrina nacional, uma ampla corrente teórica que questiona a constitucionalidade de eventual execução administrativa, ainda que parcial. Autores como Ives Gandra da Silva Martins,<sup>50</sup> Hugo de Brito Machado<sup>51</sup> e Sacha Calmon Navarro Coêlho,<sup>52</sup> entre outros, entendem que a Constituição impõe ao Judiciário o monopólio da prática

dos atos executivos fiscais. Data venia, apesar de volumosa, a corrente doutrinária pontuada não pode ser placitada. A Constituição brasileira, diferentemente da argentina, não possui norma jurídica impondo ao Judiciário o monopólio do processo de execução nem condicionando a perda da propriedade à “sentença fundada em lei”. A nossa Constituição, em norma apenas semelhante, mas não idêntica à argentina, pontua, no artigo 5º, LIV, que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Não se exige, pois, no Direito brasileiro, a existência de processo judicial como condição para perda da propriedade, exigindo-se, no seu lugar, o desenvolvimento de um devido processo legal, que, obviamente, também pode existir em sede administrativa,<sup>53</sup> razão pela qual são comuns os atos administrativos autoexecutórios, inclusive, os que impõem perda de propriedade, no nosso sistema jurídico.<sup>54</sup>

É certo que, em razão do princípio do acesso ao Judiciário (artigo 5º, XXXV, CF), não se pode vedar ao contribuinte, em caso de lesão ou ameaça a direito, o exercício

do direito de ação (lide de pretensão discutida). No âmbito estrito da lide de pretensão insatisfeita, no entanto, nada impede que o processamento da execução seja realizado pela própria Administração, desde que dentro de um procedimento em que sejam garantidos ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, conforme a lição precisa de 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 da cobrança, mas, sim, se isto for feito de forma arbitrária e sem observância do devido processo legal.*<sup>55</sup>

No mesmo sentido, a conclusão de Ana Paula Wedy:

*Note-se que em nenhum momento o constituinte condicionou a privação dos bens dos particulares ao devido processo legal judicial, ou seja, não há dispositivo constitucional que institua o monopólio judiciário sobre a execução fiscal,*

48 Além de expressa previsão legal, a autotutela executiva também é autorizada em situações emergenciais, conforme ensina Bordalo (RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 124).

No mesmo sentido, exigindo como pressuposto da autotutela executiva autorização legal ou situação emergencial: Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2014) e Diógenes Gasparini (GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 128).

49 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 95.

50 “Tornar a Fazenda parte e juiz, ao mesmo tempo, representa manifesta ofensa ao disposto no art. 5º, LIV e LV, da CF” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Execução Fiscal**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coordenador] **Execução fiscal**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008. p. 46-47).

51 “A luz da Constituição é inteiramente impossível instituir-se validamente a execução do crédito tributário por autoridade diversa da judicial” (MACHADO, Hugo de Brito. **Execução Fiscal: novos questionamentos**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. op. cit., p. 91).

52 “O acesso ao Judiciário é garantia fundamental insculpida na Lei Maior, em seu art. 5º, XXXV. Outrossim, a Constituição predica que ‘ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal’ (art. 5º, LIV). E por devido processo legal entende-se o processo administrativo e o judicial (este último por decorrência lógica do art. 5º, XXXV). A transferência da função executiva fiscal para a autoridade administrativa, portanto, atenda contra cláusulas pétreas da Constituição e contra o próprio Poder Judiciário, que se verá impedido por lei (ainda que inconstitucional) de exercer parte da função que lhe foi incumbida pela Lei Maior” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A Execução fiscal administrativa**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva op. cit., p. 104).

53 “O devido processo legal não representa cláusula que repele o atributo da autoexecutoriedade do ato administrativo. Juridicamente aceitável a coexistência entre as noções, da mesma forma que se admite, no âmbito do regime jurídico administrativo, a concomitância entre o princípio da supremacia e o princípio da indisponibilidade. O Direito Administrativo é impregnado pela relação dialética entre autoridade e liberdade, entre prerrogativas e sujeições. Assim, o devido processo legal constitui princípio que conforma a execução administrativa, ajustando-a a preceitos limitadores da atuação estatal, tanto sob a ótica processual quanto substancial” (RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 172).

54 Apenas a título exemplificativo, podemos citar como exemplo de atos administrativos autoexecutórios no ordenamento jurídico brasileiro, aqueles previstos nas normas do artigo 72, IV, V, VII e VIII, da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; no artigo 58 do Código das Águas (Decreto nº 24.643, de 10 de julho de 1934); no artigo 7º do Decreto-lei nº 3.365, de 21 de junho de 1.941; no artigo 45 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; na Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, que dispõe sobre intervenção e liquidação extrajudicial de instituições financeiras privadas e públicas não federais, assim como as cooperativas de crédito, pelo Banco Central do Brasil; na norma que prevê a intervenção administrativa nas sociedades seguradoras (artigo 90 do Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966); na intervenção administrativa prevista na Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, nas entidades de previdência complementar; e, ainda, a pena administrativa de perdimento de bens, prevista no artigo 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e no artigo 23, §1º, do Decreto-lei 1.445 de 7 de abril de 1976.

55 CAVALCANTE, Denise Lucena. **Execução fiscal administrativa e devido processo legal**. *Revista Nomos*, v. 26, 2007, p. 47-54, p. 50.

ou que vede a privação de bens por meio de processo administrativo, desde que seja garantido ao particular o devido processo legal, em seu duplo aspecto processual e substancial, e seus corolários do contraditório e da ampla defesa.<sup>56</sup>

Não há, pois, nenhum impedimento à adoção da execução fiscal administrativa no Brasil, exceto a ausência de autoexecutoriedade do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública, questão que pode ser alterada por simples modificação legislativa.<sup>57</sup>

#### 4. Pertinência (oportunidade e conveniência) da execução fiscal administrativa

Há fundamento jurídico para execução fiscal administrativa, aqui e alhures, mas o fato de existir fundamento não quer dizer que o modelo administrativo seja uma imposição: assim como existe fundamento jurídico para a execução fiscal administrativa, também existe para a judicial.

A questão que se coloca, pois, havendo fundamento jurídico para adoção de qualquer modelo de tratamento da lide tributária de pretensão insatisfeita, é qual seria o modelo legislativo mais adequado ou pertinente para regulação da execução fiscal. E tal modelo,

já adiantamos, é o administrativo, tanto por sua superioridade teleológica quanto pelos benefícios advindos pela liberação do Estado-Juiz do processamento da execução fiscal.

#### 4.1. Superioridade teleológica da execução fiscal administrativa

Na construção das normas reguladoras do processo de cobrança coativa da obrigação tributária, o objetivo principal do legislador deve ser a criação de um sistema que imponha seu cumprimento, ainda que coativo. Tal sistema deve ser adequado para impor a efetiva expropriação de bens suficientes para satisfação da obrigação; e, coercitivamente, para estimular o pagamento voluntário do contribuinte inadimplente antes da expropriação propriamente dita. Na seara teleológica, o sistema tributário de cobrança possui, pois, um objetivo coativo, de expropriação de bens, e um coercitivo, de indução ao pagamento pelo temor da execução fiscal.

Na busca desses objetivos, não se pode ignorar as peculiaridades da Administração Tributária de massas, que, conforme pontua Klaus Tipke, sobrecarrega o trabalho estatal de cobrança tributária.<sup>58</sup> De fato, o incrível número de

fatos geradores praticados pelos contribuintes, com a consequente formalização de uma imensa quantidade de créditos tributários, impõe ao Estado uma administração de massas, algo que repercute tanto na atividade de formalização de tributos, razão pela qual tem sido dada prioridade ao sistema de autoliquidação (lançamento por homologação),<sup>59</sup> quanto na de cobrança executiva tributária.

E é neste cenário de administração de massas que a execução fiscal administrativa demonstra suas indiscutíveis vantagens, pois, ao concentrar no Estado-Administração os atos de execução dos direitos tributários, permite que esse se especialize no exercício dessa função – a qual, aliás, tratando-se de execução de direitos, já seria uma função tipicamente executiva, própria da Administração.<sup>60</sup> A especialização, naturalmente, torna o sistema mais célere e eficiente, aumentando sua efetividade.

Além da especialização, a execução fiscal administrativa também diminui o tempo de tramitação do processo de cobrança fiscal. Isso porque, ao dispensar a dupla atuação prévia do Estado-Administração e do Estado-Juiz, diante de cada um dos inúmeros atos realizados em um processo executivo, a execução fiscal

56 WEDY, Ana Paula Martini Tremarin. Proposições alternativas ao processo judicial de execução fiscal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.61, ago. 2014. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao061/AnaPaula\\_Wedy.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao061/AnaPaula_Wedy.html)>. Acesso em: 29 ago. 2016.

57 MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 410.

58 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 70.

59 LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. op. cit., p. 218-222.

60 “O processo de cobrança da obrigação tributária, hoje realizado por meio da execução fiscal judicial, não se destina, precipuamente, ao controle de juridicidade dos atos administrativos. O processo de execução fiscal é baseado em título executivo extrajudicial, não cabendo, de ordinário, sua discussão, apenas sua execução. Haverá, é certo, a possibilidade de controle de juridicidade, pelos meios processuais próprios, mas tal controle é eventual, não se destinando o processo de execução à análise de juridicidade, mas, baseado em um título cuja juridicidade é presumida, à execução material desse título.

A execução material do título executivo (tecnicamente, da obrigação tributária) se desenvolve em um procedimento que consiste na prática e na execução de atos de realização de direitos, que, conquanto sejam considerados “jurisdicionais” quando praticados pelo Judiciário, são atos que caracterizam, de forma precípua, a função administrativa. O eixo da execução fiscal não se localiza na resolução de questões jurídicas controversas, mas, sim, nos atos de localização do devedor e de bens penhoráveis, na constrição de tais bens, quando localizados, e, enfim, na alienação deles” (MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 432-433).

Em lição semelhante:  
“Fui, durante trinta anos, procurador de Estado. Como tal, promovi inúmeras execuções fiscais. Sei, assim, como se desenvolve tal “processo”: o Estado dirige-se ao juiz, que se limita a determinar a citação do devedor, a ordenar a penhora, conferir cálculos, marcar o leilão, adjudicar o bem ao vencedor e entregar o dinheiro apurado ao Estado exequente. Só quando o executado opõe embargos é que se abre um processo de verdade. Quando não há embargos, o juiz funciona como mero administrador. Por que, em tal circunstância, não tratar a execução como o que realmente ela é: um procedimento administrativo?

Fazer da execução um processo jurisdicional não é, data venia, atitude feliz. Não faz sentido demitir o administrador de sua competência expropriatória para que o juiz (também agente estatal) execute o ato administrativo. Por outro lado, a atividade judicial, naturalmente lenta e dispendiosa, deveria reservar-se para questões mais complexas. A jurisdicionalização da cobrança dos créditos estatais transforma a Justiça brasileira em imenso depósito, onde os “processos de execução fiscal” acumulam-se, paralisados, sem qualquer solução” (BARROS, Humberto Gomes de. Execução fiscal administrativa. In: **Revista CEJ**, Brasília, Ano XI, n. 39, p. 4-9, out./dez. 2007, p. 8).



administrativa, somente por isso, já se torna um processo mais célere. Na execução fiscal judicial, cada ato processual é antecedido da manifestação do Estado-Administração e do Estado-Juiz, o que, obviamente, requer, para sua prática, um período de tempo maior ao que seria exigido caso fosse necessária, apenas, a manifestação do Estado-Administração. O procedimento da execução fiscal judicial, portanto, sempre será mais moroso que o da execução administrativa, porque exige a atuação de dois órgãos estatais antes da prática de cada ato processual. Em razão disso, ainda que Estado-Administração e Estado-Juiz atuassem do modo ideal (o que está longe de acontecer, inclusive, por razões orçamentárias invencíveis), a execução fiscal judicial seria mais lenta que a administrativa.<sup>61</sup> E a morosidade ocasionada pela atuação estatal sobreposta, do Estado-Administração e do Estado-Juiz, é agravada pelas peculiaridades do processo de execução, que exige diversos atos processuais (citação, buscas de bens, penhora,

leilão, intimações diversas, etc.) e consequentes movimentações de processos entre Procuradorias e Judiciário, o que sempre demandará, ao final, um amplo lapso de tempo – além de um relevante aporte de recursos tanto do Executivo quanto do Judiciário.<sup>62</sup>

No caso brasileiro, os problemas teleológicos da execução fiscal judicial são reconhecidos e demonstrados: da extensa pesquisa realizada pelo Ipea<sup>63</sup> aos analíticos relatórios realizados pelo Conselho Nacional de Justiça,<sup>64</sup> passando pelos números de arrecadação publicados pelas Fazendas Públicas,<sup>65</sup> está demonstrada a falta de efetividade da execução fiscal judicial no Brasil. E é exatamente essa falta de efetividade que tem impulsionado as discussões acerca de novos modelos de cobrança tributária, ensejando a apresentação de diversos projetos de lei (alguns em discussão) propondo alterações na regulação da execução fiscal com o objetivo de desjudicializar, integral ou parcialmente, os atos de execução das obrigações tributárias.<sup>66</sup>

Enfim, a justificativa teleológica, que ajudou a impulsionar a disseminação da execução fiscal administrativa no Direito Comparado, também deve ser considerada pelo legislador e pelos juristas brasileiros na discussão de modelos alternativos para cobrança executiva da obrigação tributária.<sup>67</sup>

## 4.2 Liberação do Estado-Juiz da atividade de controle prévio de todos os atos de cobrança da obrigação tributária e da realização efetiva de tais atos

Além do fundamento teleológico da execução fiscal administrativa, sua maior efetividade como modelo de cobrança coativa da obrigação tributária, há outro fator crucial para adoção do modelo administrativo: a liberação do Estado-Juiz da prática de atos de inteligência, de controle e de execução da cobrança tributária.

A execução fiscal administrativa alivia a demanda de trabalho do Estado-Juiz, inquestionavelmente sobrecarregado, permitindo, em

61 “Atualmente, como o processo de execução fiscal judicial se desenvolve com a participação dos Poderes Executivo e Judiciário, o simples fato de o processo ter que ser enviado e devolvido de um para o outro ocasiona uma relevante perda de eficiência e de celeridade. Então, por mais que a Administração seja diligente e se manifeste de forma célere no processo de execução, o procedimento, ainda assim, ao exigir a participação do Judiciário, dificilmente conseguirá primar pela eficiência.  
[...]

Um simples pedido de citação da Fazenda Pública exige que o processo seja concluso, despachado e enviado para cumprimento pelo serviço de apoio do Judiciário. Caso, por exemplo, o endereço apontado não seja correto, o processo volta ao juiz, que o despacha novamente para retorno à Fazenda, que pedionará apontando o endereço que, aparentemente, é o adequado; remetendo novamente o processo ao Judiciário, onde será novamente concluso para o juiz, que o remeterá, caso defira o pedido, ao serviço judiciário para cumprimento. Tudo isso para um simples caso em que o domicílio tributário do contribuinte não corresponde ao seu domicílio efetivo, o que, quem trabalha com execuções fiscais bem o sabe, é algo corriqueiro” (MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 435-436).

62 MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 437.

63 A pedido do Conselho Nacional de Justiça, o Ipea realizou um amplo estudo acerca das execuções fiscais na Justiça Federal (CUNHA, Alexandre dos Santos [Coord.]. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Ipea; CNJ, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>), ao final do qual concluiu:

“O processamento da execução fiscal é um ritual ao qual poucas ações sobrevivem. Apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação (sendo que em 36,9% dos casos não há citação válida, e em 43,5% o devedor não é encontrado). Destes, a penhora de bens ocorre em apenas um quarto dos casos (ou seja, 15% do total), mas somente uma sexta parte das penhoras resulta em leilão. Contudo, dos 2,6% do total de processos que chega a leilão, em apenas 0,2% o resultado satisfaz o crédito. A adjudicação extingue a ação em 0,3% dos casos. A defesa é pouco utilizada e é baixo seu acolhimento: a objeção de preexecutividade ocorre em 4,4% dos casos e os embargos à execução em 6,4%, sendo seu índice de acolhimento, respectivamente, de 7,4% e 20,2%. Observe-se que, do total de processos da amostra deste estudo, a procedência destes mecanismos de defesa foi reconhecida em apenas 1,3% dos casos.”

64 O Relatório Final do Grupo de Trabalho criado pela Portaria nº 155/2013, “Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição” (CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Final do Grupo de Trabalho (criado pela Portaria nº 155/2013) Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição**. Brasília: CNJ, 2013. Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio\\_rubens\\_curado.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio_rubens_curado.pdf)>), depois de analisar os impactos da execução fiscal, concluiu no sentido da “completa ineficiência e ineficácia do modelo vigente de cobrança da dívida ativa, que sobrecarrega exageradamente o Poder Judiciário e não ensina a necessária recuperação de ativos, retroalimentando o sentimento de impunidade e incentivando uma cultura de não pagamento de tributos no país.

A exorbitante quantidade de execuções fiscais em trâmite nos diversos segmentos da Justiça é, hoje, uma das principais causas da morosidade sistêmica do Poder Judiciário, a prejudicar o andamento célere de outras classes processuais, na contramão do princípio constitucional da duração razoável do processo.”

65 Cita-se, para exemplificar, o estudo “PGFN em Números” 2015 (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2015. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-emnumeros2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>>), que compila os dados da arrecadação do ano de 2014.

Analisando-se o estudo, é possível observar que, de um passivo fiscal inscrito em dívida ativa superior a trilhão de reais, R\$1.387.504.353.743,71 (um trilhão, trezentos e oitenta e sete bilhões, quinhentos e quatro milhões, trezentos e cinquenta e três mil, setecentos e quarenta e três reais e setenta e um centavos), arrecadou-se durante o ano, apenas, cerca de vinte bilhões, R\$ 20.638.172.389,97 (vinte bilhões, seiscentos e trinta e oito milhões, cento e setenta e dois reais mil, trezentos e oitenta e nove reais e setenta e sete centavos). E a maior parte dessa arrecadação, percentualmente ínfima, foi, conforme o mesmo estudo, resultado de programas de pagamento e de parcelamento especiais, não de expropriação em execução fiscal judicial.

66 É o caso do Projeto de Lei nº 5.080/2009, acima analisado, que pretende alterar a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, trazendo, como principal inovação, a possibilidade de uma “prépenhora” administrativa. O objetivo do projeto de lei, bem delimitado nas razões que o fundamentam (EM Interministerial nº 186/2008 - MF/AGU), é combater a falta de efetividade, a morosidade e a onerosidade do modelo de execução fiscal judicial.

consequência, uma atuação mais dedicada dos juízes nas causas que necessitem de maiores cuidados, as quais se apresentam, regra geral, nas lides de pretensão discutida. Não foi por outra razão que se disseminou na Europa um movimento de desjudicialização de todo o processo civil: se a execução de direitos, salvo quando houver lide de pretensão discutida, demanda, regra geral, apenas atos materiais de execução, e dado o excessivo número de demandas que extenua e sobrecarrega o aparelho judiciário, nada mais razoável que a transferência, a órgãos não judiciais, do processamento das execuções. Essa retirada da competência executória do Poder Judiciário, além de permitir sua maior especialização, aumenta o número de recursos humanos e materiais disponíveis, que podem ser utilizados para processamento de outras demandas, trazendo um ganho de eficiência para o Judiciário como um todo: “A tutela jurisdicional do Estado [...] na dimensão de uma nova era de proteção dos direitos da cidadania, dispensa o Juiz da tarefa estressante de mero ‘Cobrador do Fisco’, ante o reclamo popular de tê-lo por inteiro como um hábil solucionador de lides”<sup>68</sup>.

Em outras palavras, diminuir a litigiosidade do Poder Público no que concerne às execuções fiscais teria o efeito imediato de viabilizar que os processos criminais, cíveis, previdenciários, de direito de família, falimentares, etc. tivessem mais recursos materiais e humanos para sua rápida tramitação.

Mas não é só isso. Partindo do

Embora certamente não seja o único responsável, as pesquisas e análises do Conselho Nacional de Justiça não deixam dúvidas acerca da responsabilidade do processo de execução fiscal pela morosidade da Justiça brasileira

*pressuposto de que esse estoque de dívidas, uma vez tendo sua cobrança desjudicializada – ainda que parcialmente – seria mais eficiente, também é imprescindível avaliar-se os impactos que tal medida teria perante o comportamento dos contribuintes e, em última análise, sobre a própria credibilidade conferida pelos cidadãos ao Estado.*<sup>69</sup>

Além disso, um Judiciário mais enxuto será, consequentemente, menos oneroso: essa economia de recursos públicos é o segundo grande benefício proporcionado pela liberação do Estado-Juiz da tutela executiva tributária. Ora, conforme expusemos, na execução fiscal judicial, exige-se que Estado-Administração e Estado-Juiz exerçam o mesmo controle prévio de juridicidade antes da prática de cada ato processual, exigindo-se, pois, a utilização de recursos, materiais e humanos, de dois Poderes para prática dos mesmos atos.

Consequentemente, a execução fiscal judicial acaba sendo um processo caro, o que penaliza todos os contribuintes, que, através da tributação, garantem as receitas necessárias para pagamento das atividades estatais; enquanto a execução fiscal administrativa, por custar menos à sociedade, alivia o fardo tributário dos contribuintes.

Essas duas externalidades positivas da execução fiscal administrativa, maior eficiência do Judiciário como um todo e economia de recursos públicos, certamente beneficiariam, de forma ímpar, o Brasil (e não apenas o sistema jurídico brasileiro); pois os problemas que a execução fiscal administrativa ajuda a combater, acúmulo de demandas e alta onerosidade do Judiciário, prejudicam intensamente os sistemas jurídico e político brasileiro. Em relação ao acúmulo de demandas do Judiciário brasileiro, na síntese contundente, mas precisa de Rubens Miranda de Carvalho: “Não vale a pena gastar tempo e papel com considerações sobre o mau funcionamento do judiciário brasileiro, pois é fato conhecido de todos e já sobejamente criticado sem que se chegue a melhores resultados”<sup>70</sup>. De fato, a morosidade do Judiciário e o acúmulo de processos no Brasil são pontos que dispensam maiores considerações. E, embora certamente não seja o único responsável, as pesquisas e análises do Conselho Nacional de Justiça não deixam dúvidas acerca da responsabilidade do processo de execução fiscal pela morosidade da Justiça brasileira.<sup>71</sup>

68 PRUDENTE, Antônio Souza. op. cit., p. 33.

69 VARGA, Caio Amuri. **Desjudicialização das execuções fiscais tributárias como medida de auxílio ao descongestionamento do poder judiciário**. São Paulo, 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, p. 50.

70 CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008, p. 149.

71 “Os processos de execução de título extrajudicial fiscal são os grandes responsáveis pela morosidade dos processos de execução, tendo em vista que representam aproximadamente 75% do total de casos pendentes de execução, com taxa de congestionamento de 91%, sendo que esta taxa se repete tanto no âmbito da Justiça Federal, quanto da Justiça Estadual. Desconsiderando tais processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário seria reduzida de 71,4% para 62,8% no ano de 2014 (Gráfico 3.43)” (CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2015**: ano-base 2014/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2015. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/pj-justica-em-numeros>>).

A confirmar o exposto, pesquisa realizada pelo Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais (CEBEPEJ), além de registrar que o número de execuções fiscais apresentou crescimento médio anual de cerca de 20%, assinalou que, nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, as execuções fiscais respondem por 50% de toda a movimentação processual da Justiça comum. Tais números comprovam o grau de comprometimento do Judiciário com o processamento da cobrança fiscal e *“Além de impressionarem [...] demonstram a ineficiência do sistema de execução fiscal do Brasil”*<sup>72</sup>. Neste panorama, não se pode deixar de concordar que *“grande parte da estrutura do Poder Judiciário brasileiro está atualmente mobilizada para o atendimento dos processos de execução fiscal e que a maioria desses processos não tem qualquer finalidade que não seja atravancar os tribunais”*<sup>73</sup>.

Pontuados, assim, tanto o grave quadro de acúmulo de processos do Judiciário brasileiro, quanto, na sistemática atual, a inegável responsabilidade dos executivos fiscais por tal acúmulo; é preciso admitir que qualquer alteração que diminua as atividades judiciais na cobrança das obrigações fiscais trará ganhos de eficiência para o sistema judicial do Brasil.

Em relação à outra externalidade positiva, a diminuição dos custos com o Poder Judiciário, a repercussão no Brasil também seria amplamente sentida. Ao se retirar do Judiciário a atribuição de cobrança da obrigação tributária,

**Não se pode, em um quadro de escassez de recursos financeiros e de limitações orçamentárias, exigir que Estado-Administração e Estado-Juiz pratiquem os mesmos atos no processo de execução fiscal**

poder-se-ia, se não diminuir, pelo menos estabilizar o tamanho da máquina judiciária. E é urgente que se faça isso, pois, conforme demonstram análises recentes, o Judiciário brasileiro absorve uma parcela relevante dos recursos orçamentários, consumindo um percentual recorde das riquezas produzidas no país.<sup>74</sup> Neste cenário, registra-se a pertinência da seguinte lição:

*Não se pode, em um quadro de escassez de recursos financeiros e de limitações orçamentárias, exigir que Estado-Administração e Estado-Juiz pratiquem os mesmos atos no processo de execução fiscal. E não se trata, apenas, de atos administrativos, mas também de atos intelectivos prévios, que demandam tempo e material humano. O Procurador, que deve buscar o interesse público primário, ao pedir uma diligência judicial,*

*faz, antecipadamente, uma análise prévia da juridicidade da medida, que, teoricamente, deveria ser suficiente para sua concretização. Ocorre que, além disso, como tal pedido é remetido ao Judiciário, exige-se que o juiz, antes mesmo da prática do ato, analise se a diligência requerida pelo Procurador é jurídica e, além disso, pertinente. Destaque-se esse último termo, “pertinente”, porque, mesmo não sendo o administrador, é o juiz que, ao final, acaba analisando a pertinência (e não apenas a juridicidade) dos atos administrativos de cobrança, sendo comum o indeferimento de algum pedido ou de alguma diligência requerida pela Fazenda Pública por “inutilidade”. A análise prévia, antes mesmo de sua realização, do cabimento, da oportunidade, da conveniência, de um ato administrativo de cobrança do Estado-Administração pelo Estado-Juiz é, por si, uma incoerência do sistema. Ao final, assim como a juridicidade, a análise da pertinência de cada ato da execução fiscal também é realizada, de forma prévia, por dois órgãos (Estado-Administração e Estado-Juiz) - e, registre-se, a execução fiscal, cujo imenso volume já foi pontuado, caracteriza-se exatamente pela necessidade da prática de diversos atos. O trabalho do Poder Judiciário, no âmbito de um sistema assim estruturado, será necessariamente avassalador, sempre exigindo e consumindo mais e mais recursos, o que poderia denotar que nosso país os tem em excesso; quando, pelo contrário,*

72 Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais [CEBEPEJ]. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. São Paulo: Ministério da Justiça, 2007, p. 13 e 31.

73 VARGA, Caio Amuri. op. cit., p. 40.

74 Segundo pesquisas realizadas por Luciano Da Ros, com base em dados do ano de 2014, a estrutura do Judiciário brasileiro consome um percentual recorde das riquezas produzidas no país (Produto Interno Bruto): 1,3%. Para exemplificar a grandeza desse percentual, um dos maiores do mundo, o autor registra que, no mesmo ano em que nosso Judiciário consumiu 1,3% do PIB, os gastos do Judiciário de outros países foram de: 0,34% do PIB na Venezuela; 0,32% do PIB na Alemanha; 0,28% do PIB em Portugal; 0,22% do PIB no Chile; 0,21% do PIB na Colômbia; 0,19 % do PIB na Itália; 0,14% do PIB na Inglaterra; 0,14% do PIB nos Estados Unidos; 0,13% do PIB na Argentina; e 0,12% do PIB na Espanha (DA ROS, Luciano. O custo da Justiça no Brasil: uma análise comparativa exploratória. **Newsletter. Observatório de elites políticas e sociais do Brasil**. NUSP/UFPR, v.2, n. 9, julho, 2015, p. 1-15, p. 4).



o que nos aflige é a escassez.<sup>75</sup> Então, diminuir o número de atribuições executivas do Judiciário no processo de cobrança fiscal não é apenas um imperativo de efetividade, é, também, um imperativo financeiro, não havendo como se manter – ou pior, aumentar-se – a parcela orçamentária destinada pelo Estado brasileiro ao Poder Judiciário.

## CONCLUSÃO

Não existe, no Direito Comparado, um modelo único de cobrança coativa da obrigação tributária, havendo, pelo contrário, distintos modelos, alguns com predominância da atuação do Estado-Juiz, outros, do Estado-Administração, e até mesmo modelos que compartilham momentos de protagonismo judicial com momentos de protagonismo administrativo. A inexistência de um modelo consensual não quer dizer, contudo, que não exista um modelo usual, podendo-se afirmar, depois da análise tópica dos sistemas processuais de outros países, com a utilização do método do Direito Comparado, que existe um amplo predomínio dos modelos de execução fiscal administrativa (em alguns casos, não exclusivamente).

No âmbito de uma administração de massas, fator que singulariza o trabalho da Administração Tributária, o modelo de execução fiscal administrativa, que tem fundamento jurídico na autotutela executiva (autoexecutoriedade), mostrou-se o mais eficiente para cobrança fiscal, suplantando largamente o modelo judicial. E a execução fiscal administrativa, além de ser mais efetiva, é mais barata, trazendo, ainda, um ganho de qualidade ao sistema ju-

**A execução fiscal administrativa, além de ser mais efetiva, é mais barata, trazendo, ainda, um ganho de qualidade ao sistema judiciário como um todo**

diário como um todo. Em razão disso, não nos surpreende que a maioria dos países ocidentais tenham optado pela execução fiscal, integral ou predominantemente, administrativa, dos Estados Unidos à Espanha, de Portugal ao Peru, da Alemanha ao México, de Angola à França.

O sistema de execução fiscal brasileiro, exclusivamente judicial, encontrase, portanto, na periferia do Direito Comparado. E não há nada que imponha ao legislador brasileiro a manutenção de um modelo de execução fiscal que se tornou anacrônico: o fundamento jurídico da execução fiscal administrativa, a autotutela executiva, existe no ordenamento jurídico brasileiro, e as vantagens do modelo administrativo de execução, eficiência, celeridade, economia e aperfeiçoamento da prestação jurisdicional como um todo, seriam sentidas no Brasil com uma intensidade ímpar.

Em conclusão, a execução fiscal administrativa, uma realidade no Direito Comparado, onde se tornou o paradigma moderno de cobrança da obrigação tributária, é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, possuindo

potencial para aperfeiçoamento de todo o nosso sistema processual: se ainda não foi positivada, apesar da existência de fundamento jurídico e da sua indiscutível pertinência, devemos isso, apenas, a uma decisão do legislador, que, no entanto, pode (e, data venia, deve) reavaliar e reconsiderar tal decisão, substituindo o modelo judicial, hoje ultrapassado e periférico, por um modelo, integral ou parcialmente, administrativo. ■

## REFERÊNCIAS

ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2012.

ATALIBA, Geraldo [Coord.]. **Elementos de direito tributário** (Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BARROS, Humberto Gomes de. Execução fiscal administrativa. In: **Revista CEJ**, Brasília, Ano XI, n. 39, p. 4-9, out./dez. 2007.

CARNELUTTI, Francesco. Introduzione allo studio del Diritto Procesuale Tributario. In: **Rivista Di Diritto Procesuale Civile** n.º 2. Padova: Cedam, 1932. Apud MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Execução fiscal administrativa e devido processo legal. **Revista Nomos**, v. 26, 2007, p. 47-54.

CENTRO BRASILEIRO DE ESTUDOS E PESQUISAS JUDICIAIS [CEBEPEJ]. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. São Paulo: Ministério da Justiça, 2007.

CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2015: ano-base 2014/Conselho Nacional de**

75 MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 437.

Justiça - Brasília: CNJ, 2015. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-aco-es/pj-justica-em-numeros>>.

\_\_\_\_\_. **Relatório Final do Grupo de Trabalho (criado pela Portaria nº 155/2013) Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição.** Brasília: CNJ, 2013. Disponível em: [http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio\\_rubens\\_curado.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio_rubens_curado.pdf)

COBAS, Francisco; LENS, Hugo. **Las excepciones en el juicio ejecutivo fiscal, con especial énfasis en la inhabilidad de título.** Montevideo, 2015. Dissertação (Máster en Derecho y Técnica Tributaria) – Facultad de Derecho, Universidad de Montevideo.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A Execução Fiscal Administrativa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Execução fiscal.** São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

CUNHA, Alexandre dos Santos (Coord.). **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal.** Brasília: Ipea; CNJ, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>. Acesso em: 30 Ago. 2016

DA ROS, Luciano. O custo da Justiça no Brasil: uma análise comparativa exploratória. **Newsletter. Observatório de elites políticas e sociais do Brasil.** NUSP/UFPR, v.2, n. 9, julho, 2015, p. 1-15.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** São Paulo: Atlas, 2014.

FERREIRA, Sérgio de A. **O direito de propriedade e as limitações e ingerências administrativas.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

FUX, Luiz. **O novo processo de execução** (cumprimento de sentença e a execução extrajudicial). Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo.** São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado.** Belo Horizonte: Fórum, 2009.

\_\_\_\_\_. Cortes Tributárias e Execução Fiscal nos Estados Unidos. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, n. 5. Brasília: Consulex, 2003. p. 146-167.

LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. **Direito tributário.** vol III. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Execução Fiscal: novos questionamentos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Execução fiscal.** São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário.** São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Execução Fiscal. Execução fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Execução fiscal.** São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

\_\_\_\_\_. (Coordenador). Execução fiscal. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários.** Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões.

MERSAN, Carlos A. **Derecho tributario.** Asunción: Litocolor, 1995.

MORAIS, Rui Duarte. **A execução fiscal.** Coimbra: Almedina, 2006.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal.** Coimbra: Almedina, 2015.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2015.** Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-ainformacao/>>

institucional/pgfn-emnumeros2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>. Acesso em: 2 Ago. 2016.

RIBEIRO, Flávia Pereira. **Desjudicialização da execução civil.** São Paulo: Saraiva, 2013.

RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. **Auto-executoriedade do ato administrativo.** São Paulo, 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

ROSENBLATT, Paulo. O problema do (ou ausência de) método no uso do direito tributário comparado pelo STF. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 222, março 2014. São Paulo: Dialética, 2014, p. 80-92.

SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração. **Revista de Direito Administrativo**, [S.l.], v. 29, p. 441-453, out. 2013. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12496>>. Acesso em: 2 Ago. 2016.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 2, n. 21, 19 nov. 1997. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1320>>. Acesso em: 13 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. **Execução fiscal.** Brasília: ESAF, 1984.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

WEDY, Ana Paula Martini Tremarin. Proposições alternativas ao processo judicial de execução fiscal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.61, ago. 2014. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao061/AnaPaula\\_Wedy.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao061/AnaPaula_Wedy.html)>. Acesso em: 29 ago. 2016

VARGA, Caio Amuri. **Desjudicialização das execuções fiscais tributárias como medida de auxílio ao descongestionamento do poder judiciário.** São Paulo, 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie.

# Em Nota Oficial, SINPROFAZ se posiciona a respeito da PEC n.º 287/2016

**1.** A PEC n.º 287/2016 representa um profundo e grave ataque ao Estado de Bem-Estar Social contemplado pela Constituição de 1988, que erigiu a Seguridade Social como um de seus pilares, e a Previdência Social e a assistência aos desamparados, em especial, como direitos sociais a serem preservados e assegurados pelo Estado.

**2.** As exigências estabelecidas pela PEC n.º 287/2016 para a aquisição futura de direitos tornarão a aposentadoria e as pensões quase inatingíveis para a esmagadora maioria dos trabalhadores, que precisarão contribuir por, no mínimo, 25 anos para ter direito a aposentadoria por velhice, e 49 anos para terem direito a um provento de aposentadoria de 100% da média de suas contribuições.

**3.** A igualação de homens e mulheres, com idade mínima de 65 anos e mesmas regras de cálculo de benefícios, trará enorme prejuízo a uma parcela expressiva da população que, ainda hoje, enfrenta enormes dificuldades de inserção no mercado de trabalho e de cômputo do tempo de contribuição, além da diferença de salários, em face das obrigações familiares e da própria maternidade, que acarreta, para muitas, face a ausência de creches e assistência estatal adequadas, a necessidade de interromper suas carreiras profissionais.

**4.** A inacreditável possibilidade de que as pensões sejam de valor inferior ao salário mínimo compromete e fragiliza a garantia do sustento familiar. A extinção das cotas de

pensão quando os filhos perderem a condição de dependente agravará ainda mais a situação de penúria de cônjuges que não terão condição de complementar a renda.

**5.** A equiparação de direitos entre trabalhadores rurais e urbanos terá, também, graves consequências, em contexto de profunda desigualdade social, desestimulando ainda mais a permanência do homem no campo e sua indispensável contribuição para a segurança alimentar do país.

**6.** A aplicação de regras de cálculo de benefício baseadas em tempo de contribuição, a partir de um piso de 51%, implicando 49 anos totais de contribuição para o benefício integral, atingirá tanto os trabalhadores do setor privado quanto servidores públicos, tornando, para os servidores, praticamente obrigatória a permanência no cargo até a aposentadoria compulsória, o que terá efeitos perversos sobre os fluxos de carreira na Administração Pública, impedindo, ademais, a correta renovação dos quadros em áreas críticas além de comprometer um relevante instrumento de promoção social.

**7.** Na segurança pública, o fim da aposentadoria por atividade de risco é um grave erro, pois compromete a própria eficiência e efetividade das forças policiais, agravando o quadro atual já comprometido por baixa remuneração, em especial nos Estados da Federação.

**8.** As regras de transição propostas, aplicáveis somente aos segurados do RGPS e servidores com mais

de 45 ou 50 anos, desrespeitam e agridem gravemente expectativas legítimas de direito, desconsiderando o tempo de contribuição de cada um, a data de filiação ao RGPS ou Regime Próprio de Previdência. Particularmente no caso dos segurados do INSS, a aplicação imediata da nova regra de cálculo do benefício joga por terra decisões recentes acordadas entre Governo e Congresso, que permitiram a superação do fator previdenciário com base na soma de tempo de contribuição e idade. A nova regra trará grandes perdas a todos os segurados, atuais e futuros, no cálculo de seus benefícios.

**9.** O conjunto de medidas propostas tornará a Previdência Social, no Brasil, um direito de difícil ou quase impossível alcance. Comparando-se com o que já aplicam países desenvolvidos, onde a importância da previdência na renda das famílias é menor do que no Brasil, teremos um dos regimes previdenciários mais rigorosos do mundo!

**10.** A “reforma” atinge, inclusive, benefícios assistenciais para idosos e deficientes físicos carentes, dificultando o acesso a eles e desvinculando-os do salário mínimo, atingindo, assim, uma parcela da sociedade para a qual tais benefícios são essenciais à sua dignidade. Isso se dá a pretexto de que tais benefícios são “elevados” em comparação com a renda média da população, mas esse fato apenas revela o quanto, no Brasil, a renda média do trabalhador é baixa.

**11.** O quadro apontado de “déficit” da Previdência Social é,



antes de tudo, um reflexo da própria crise econômica atual, e não uma característica intrínseca do regime. Ao longo de sua história, a previdência foi superavitária por décadas, e os recursos excedentes foram aplicados pelo Estado ao seu bel-prazer em finalidades estranhas à sua capitalização.

**12.** Apenas no período 2015-2017, as renúncias fiscais no âmbito da Previdência Social (considerando desonerações, SIMPLES, entidades filantrópicas, MEI e exportadores rurais, entre outras de menor valor) totalizam R\$ 187,1 bilhões, segundo dados do Tesouro Nacional. Na seguridade social, as renúncias fiscais estimadas apenas para o ano de 2017 são de mais de R\$ 151 bilhões.

**13.** Enquanto isso, a dívida ativa total da União, incluindo contribui-

ções previdenciárias não recolhidas, ultrapassa R\$ 1,8 trilhão. Desse total, mais de R\$ 403 bilhões são dívidas de contribuições previdenciárias. O quadro de Procuradores da Fazenda Nacional, porém, é de somente pouco mais de 2.000 Membros e sem carreira de apoio.

**14.** Ainda assim, tramitam no Congresso Nacional proposições para privatizar a execução da dívida ativa, ou a cessão de direitos originários de créditos tributários a pessoas jurídicas de direito privado, sob a perspectiva, também presente na Reforma da Previdência, da privatização, transferindo renda pública para o setor privado, em desprestígio ao Estado e suas instituições.

**15.** Por isso, em lugar de defender reformas com caráter privatista, excludente e injusto, o Governo de-

veria atentar, antes, para as renúncias fiscais, evasão e sonegação, e assegurar uma gestão transparente e profissional da Previdência Social, promovendo reformas ajustadas ao perfil socioeconômico da sociedade e com regras de transição que permitam aos novos segurados adaptar suas trajetórias profissionais aos novos requisitos.

**16.** Assim, o SINPROFAZ conclama os membros do Congresso Nacional a proceder um exame cauteloso, aprofundado e consciente da PEC n° 287/2016, de forma a que, se vierem a aprová-la, promovam os ajustes necessários, tornando-a não um simples instrumento de ajuste fiscal, mas de justiça social, com respeito à dignidade humana.

Brasília, 6 de fevereiro de 2017

## Sindicato lança estudo sobre Previdência Complementar

O SINPROFAZ lançou, no dia 10 de abril, um estudo sobre a Previdência Complementar. A proposta da análise feita por Luiz Alberto dos Santos é esclarecer dúvidas dos filiados a respeito da Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Executivo (Funpresp-Exe) e sobre peculiaridades do texto original da PEC n.º 287/16, que dispõe sobre a reforma previdenciária. Intitulado “A Previdência Complementar do servidor público: vantagens e desvantagens à luz das recentes reformas constitucionais”, o estudo traz informações específicas

sobre a Carreira de Procurador da Fazenda Nacional.

O autor do estudo, Luiz Alberto dos Santos, é doutor em Ciências Sociais. Professor de Direito Regulatório da FGV Management, atua, desde 2002, como consultor legislativo do Senado Federal na área de Administração Pública. Foi assessor especial do líder do governo no Congresso Nacional (2014-2016) e exerceu o cargo de subchefe de Análise



e Acompanhamento de Políticas Governamentais da Casa Civil da Presidência da República (2003-2014). É autor dos livros Reforma Administrativa no Contexto da Democracia e Agenciificação, Publicização, Contratualização e Controle Social: possibilidades no âmbito da reforma do aparelho do Estado.

O estudo pode ser acessado no sítio do SINPROFAZ, na Área do Filiado.

## SINPROFAZ participa de mobilizações

No dia 14 de março, o SINPROFAZ, representado pelo presidente Achilles Frias, participou do ato "Por uma proposta justa de reforma da Previdência". O manifesto foi promovido pela Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), em parceria com mais de 160 entidades da sociedade civil organizada, entre elas, o SINPROFAZ. Durante a solenidade de abertura, em sintonia com as entidades apoiadoras, o presidente nacional da OAB, Claudio Lamachia, fez duras críticas ao texto da PEC n.º 287/2016 proposta pelo Governo Federal.

"Esta é a declaração cabal e definitiva sobre a contrariedade da OAB em relação à PEC 287. Entendemos que ela traz, em seu bojo, um retrocesso inad-



missível, que a sociedade brasileira não pode aceitar. É o momento de dizermos ao governo e aos nossos parlamentares que inaceitável é pensar em uma idade mínima de 65 anos para aposentadoria quando sabemos que, em diversas regiões do país, o trabalhador não possui essa expectativa de vida. Isso significa dizer que inúmeros cidadãos terão de trabalhar e pagar por uma aposentadoria que nunca receberão", afirmou Lamachia em discurso.



O Movimento Acorda Sociedade (MAS) promoveu, no dia 27 de março, manifestação em Brasília e em outras cidades do país. Com faixa e balões estampados com a logomarca do Sindicato, o SINPROFAZ demonstrou apoio ao protesto realizado na Esplanada dos Ministérios. As críticas à reforma da Previdência e ao projeto de terceirização aprovado pelo Congresso Nacional estiveram no centro da manifestação.

## Debate na OAB-SC

Representando o SINPROFAZ, o presidente Achilles Frias participou de debate na OAB-SC, no dia 16 de março, acerca da reforma da Previdência. A discussão foi coordenada pelo PFN Samuel da Silva Mattos, presidente da Comissão de Direito Constitucional da OAB-SC e professor na Universidade Federal

de Santa Catarina (UFSC).

A proposta de reforma da Previdência Social tem sido discutida pelo SINPROFAZ em diversas ocasiões. O intuito do Sindicato, por meio desses debates, é preservar não apenas os direitos dos associados, como também somar esforços em defesa das garantias da sociedade civil como um todo.



## CFOAB promoveu ato público para marcar a data

*Para comemorar o Dia Nacional da Advocacia Pública, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) realizou, no dia 8 de março, solenidade que reuniu, entre outras autoridades, a Advogada-Geral da União, Grace Mendonça, e o ministro do Superior Tribunal de Justiça Reynaldo Soares da Fonseca*

O presidente do SINPROFAZ, Achilles Frias, integrou a mesa do evento e parabenizou a Carreira pela data. “Hoje, aqui na OAB, estamos na casa da Advocacia una, sem diferenciação entre pública ou privada. A Instituição existe para defender nossa Carreira e assim tem feito. Tanto que os recentes avanços conquistados no âmbito da Advocacia Pública Federal se devem não somente à atuação conjunta das associações, mas também ao empenho da Ordem dos Advogados do Brasil e da Advocacia-Geral da União. Na ocasião deste ato, em nome do SINPROFAZ, parabeno a todos pelo Dia Nacional da Advocacia Pública, data em que temos muito a comemorar.”

Participaram também do ato



público o presidente nacional da Ordem dos Advogados do Brasil, Cláudio Lamachia, o secretário-geral adjunto nacional da OAB, Ibaneis Rocha, a vice-presidente da Comissão

Especial de Direito Previdenciário, Thaís Riedel, e o deputado federal Jerônimo Goergen (PP-RS), além de dirigentes das demais entidades da Advocacia Pública. ■





## Condecoração do SINPROFAZ à Advogada-Geral da União

Durante o ato público na sede da OAB Nacional, o SINPROFAZ e as demais entidades representativas da Advocacia Pública Federal e estadual prestaram homenagem especial à ministra da AGU, Grace Mendonça.

Além de exaltar a atuação da Advogada-Geral em prol da Advocacia Pública nos três níveis da Federação, o presidente do Sindicato, Achilles Frias, parabenizou as Advogadas Públicas, na pessoa de Grace Mendonça, pelo Dia Internacional da Mulher. “Feliz coincidência comemorarmos o Dia Nacional da Advocacia Pública na data de hoje,



Dia Internacional da Mulher, tendo, pela primeira vez, uma mulher à frente da AGU. Grace Mendonça vem exercendo brilhantemente sua função e, em seu nome, presto minha homenagem a todas as mulhe-

res, em especial às Advogadas Públicas e Procuradoras da Fazenda Nacional”, discursou o presidente.

A placa entregue pelas entidades à Advogada-Geral da União assinala que a homenagem se deve ao compromisso que Grace Mendonça tem demonstrado com o fortalecimento da Carreira e valorização dos membros da AGU. Honrada pela homenagem, a Advogada-Geral aproveitou a data para, em discurso de agradecimento às entidades, abordar também os desafios ainda impostos às mulheres no Brasil.

## Sessão solene na Câmara Federal

Atendendo requerimento dos deputados federais Alesandro Molon (Rede-RJ) e Arnaldo Faria de Sá (PTB-SP), o Dia Nacional da Advocacia Pública foi comemorado em sessão solene no Plenário da Câmara dos Deputados, no dia 29 de março. O SINPROFAZ, representado pelo presidente Achilles Frias, compôs a mesa da solenidade ao lado da Advogada-Geral da União, Grace Mendonça, dos parlamentares responsáveis pelo requerimento e de representantes das entidades da Advocacia Pública nos âmbitos municipal, estadual e federal.

Em discurso durante a cerimônia, Achilles Frias ressaltou a necessidade de valorização da Carreira, que exerce Função Essencial à Justiça, e estruturação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, destacando o papel da Instituição no combate à sonegação fiscal e à corrupção. O presidente do SINPROFAZ pleiteou ainda a aprovação da PEC 82, proposta que garante autonomia aos membros da AGU e segue em tramitação na Casa.

“Pensar o Brasil que nós quere-



mos é pensar a Advocacia Pública que nós queremos. Isso passa necessariamente pela autonomia da mesma. Se não tivermos autonomia para atuar em prol do Estado, e não em prol do governo, jamais teremos uma Advocacia Pública verdadeiramente independente e, principalmente, jamais teremos um país sério. Queremos que o Brasil avance, que se livre da corrupção. Para tanto, precisamos aprovar a PEC da Probidade, a PEC 82”, discursou Achilles Frias.

A Advogada-Geral da União defendeu o fortalecimento das carreiras da AGU, destacando que a Advocacia Pública trabalha com afincamento em prol do Estado Democrático de Direito e, acima de tudo, em prol do cidadão. “A Advocacia Pública é

corpo qualificado e comprometido, que não mede esforços para fazer o melhor pelo Estado. Não há política pública que se efetive sem o firme trabalho dos Advogados Públicos. Não há direito fundamental que se efetive sem passar pelo dedicado trabalho dos Advogados Públicos. Não há eficiente defesa de resultados dos Três Poderes da República que não passe pelo trabalho dos Advogados Públicos.”

Entre os deputados que discursaram durante a solenidade estiveram também Nelson Padovani (PSDB-PR), José Mentor (PT-SP), Vicentinho (PT-SP), Érika Kokay (PT-DF), Henrique Fonatan (PT-RS), Soraya Santos (PMDB-RJ), Esperidião Amin (PP-SC) e outros.

## Rio de Janeiro



Diretores do SINPROFAZ visitaram, no dia 9 de março, a Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional no Rio de Janeiro. Além do presidente do SINPROFAZ, Achilles Frias, participaram do encontro o diretor Jurídico, Roberto Rodrigues, o diretor Cultural e de Eventos, Sérgio Carneiro, o diretor de Assuntos Relativos aos Aposentados e Assuntos Assistenciais, Antônio Guedes, o delegado sindical do Rio de Janeiro, Paulo Sérgio Marujo, e o Advogado do SINPROFAZ Hugo Plutarco.

A reunião contou com a participação de cerca de 20 PFNs, entre os quais o Procurador-Regional, Vinicius Brandão de Queiroz. Entre os temas debatidos, destaca-se a situação das ações judiciais em curso, sobre as quais o diretor jurídico do Sindicato, auxiliado pelo Advogado do SINPROFAZ, respondeu aos questionamentos e às dúvidas dos Colegas.

## Osasco

O SINPROFAZ, representado pelo diretor Rodrigo Mellet, reuniu-se no dia 15 de março com os Procuradores da Fazenda Nacional de Osasco para tratar de assuntos relevantes da Carreira. O tema central da reunião foi a incerteza e o desconforto dos PFNs com boatos de suposta extinção dessa Unidade da Procuradoria da Fazenda Nacional, maior projeção seccional da PGFN no Brasil, com potenciais e iminentes prejuízos ao Erário e ao interesse público.

Na ocasião do encontro, os associados destacaram que a região mais rica da Grande São Paulo não pode prescindir de uma projeção da PGFN. Para uma economia módica, o prejuízo seria imenso, tanto sob o ponto de vista estritamente financeiro, quanto sob os aspectos intangíveis da presença da PGFN na região.

Assim como os associados, o SINPROFAZ enxerga que os números da Seccional de Osasco justificam sua manutenção e incremento. O Sindicato também com-



preende os graves prejuízos da extinção da Seccional para os Colegas em Osasco e para a Regional, e os indesejáveis reflexos na recuperação de tributos e no serviço público prestado à sociedade.

## Pará



No dia 6 de abril, o presidente Achilles Frias e o diretor do SINPROFAZ Caio Graco visitaram a Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Pará, em Belém. A reunião contou com a presença de 15 PFNs, entre os quais o Procurador-Chefe, Aleksey Lanter Cardoso, e o decano Isaac Ramiro Bentes.

Na ocasião, foram eleitos os delegados sindicais do Pará, Evandro Gama, ex-vice-Advogado-Geral da União, e o suplente Vitor Hugo de Lima. Além da eleição, os associados aproveitaram o encontro para discutir questões políticas pertinentes à Carreira e debater as ações judiciais em curso. Todos os questionamentos e dúvidas dos Colegas foram respondidos pelos dirigentes do SINPROFAZ.



# Aposentados: SINPROFAZ promoveu encontro no Rio de Janeiro

Com o objetivo de propiciar maior aproximação entre o Sindicato e os filiados aposentados, o SINPROFAZ promoveu, no dia 9 de março, um encontro com associados na capital do Rio de Janeiro, estado que concentra grande número de filiados inativos. Além do presidente do Sindicato, Achilles Frias, participaram do encontro o diretor de Assuntos Relativos aos Aposentados e Assuntos Assistenciais, Antônio Guedes, o diretor-jurídico, Roberto Rodrigues, o diretor Cultural e de Eventos, Sérgio Carneiro, o delegado sindical do Rio de Janeiro, Paulo Gonçalves, e o advogado do SINPROFAZ Hugo Plutarco.

Ao longo do dia, os diretores apresentaram um panorama da atuação do Sindicato nos últimos meses, dentro do Congresso Nacional e em parceria com instituições como a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Advocacia-Geral da União. Foram expostas as principais pautas do SINPROFAZ e detalhada a luta empreendida durante o período, a qual culminou nas recentes conquistas da Carreira. Parte do evento foi dedicado ao debate sobre os pleitos jurídicos do Sindicato – momento em que os aposentados puderam conhecer as vitórias já alcançadas



e tirar dúvidas sobre a situação das ações judiciais em curso.

O encontro foi bem avaliado pelos participantes, como o PFN aposentado César Palmieri: “Se os aposentados não vão ao Sindicato, o Sindicato vem aos aposentados. Estou sinceramente agradecido por esta oportunidade. O espaço possibilita que façamos um debate sobre pensamentos concretos, além de críticas que se dirigem às ideias, não às pessoas, muito menos à diretoria, que merece todo o nosso respeito. Externo, aqui, minha mais alta admiração aos diretores do SINPROFAZ”.

Ao fazer referência às conquistas do Sindicato, o associado Ivo Bechara ressaltou que as recentes vitórias são resultado da luta de



gerações de PFNs – Procuradores aposentados que, segundo ele, são frequentemente indicados como titulares de processos que ainda tramitam na Justiça Federal. “Louvo a iniciativa deste canal direito aberto pela diretoria do SINPROFAZ, que permite evidenciar a contribuição dos Procuradores que tanto lutaram para que o atual status da Carreira fosse alcançado. A atuação dos PFNs aposentados foi e continua sendo muito importante”, declarou.

A PFN Maria Luiza de Mendonça também parabenizou a diretoria do SINPROFAZ pela iniciativa. Segundo ela, “o evento foi muito bem organizado e produtivo e possibilitou a discussão e o esclarecimento de importantes questões da Carreira”.

## Principais deliberações da AGO 2017

Cerca de 40 associados, entre delegados, diretores e demais membros da Carreira, reuniram-se no dia 25 de março, em Brasília, para a Assembleia Geral Ordinária do SINPROFAZ. Na ocasião, a maioria dos associados, presentes ou por procuração, votaram pela aprovação da ata da última AGO, das contas e orçamento e, entre outros consentimentos, autorizaram o SINPROFAZ a propor ações judiciais e a ratificar ações já propostas.



Os itens de 5 a 9 da pauta, submetidos à votação, também foram aprovados. Dessa forma,

os filiados autorizaram o Sindicato a fazer um estudo sobre as condições de trabalho nas unidades e a reivindicar, junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a implantação do trabalho remoto. A Carreira também assentiu que o SINPROFAZ busque, junto à administração, a fixação de critérios objetivos para remoções internas e lute pela divisão equânime do serviço entre as unidades a partir de uma reavaliação da carga de processos atribuída aos PFNs.



# PEC 82

## A PEC DA PROBIDADE



MAIS ADVOCACIA PÚBLICA  
MENOS CORRUPÇÃO



MOVIMENTO NACIONAL  
PELA ADVOCACIA PÚBLICA  
Autonomia para defender o que é do povo brasileiro

# SINDICATO FORTE CARREIRA FORTE



SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL