



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO

RAQUEL RAYANE DE OLIVEIRA SALDANHA

**PROPOSTAS PARA O APERFEIÇOAMENTO DA
COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

MOSSORÓ/RN
2019

RAQUEL RAYANE DE OLIVEIRA SALDANHA

**PROPOSTAS PARA O APERFEIÇOAMENTO DA
COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas como um dos requisitos para obtenção do grau de Bacharel em Direito, no curso de Direito da UFERSA.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas

MOSSORÓ/RN
2019

RAQUEL RAYANE DE OLIVEIRA SALDANHA

**PROPOSTAS PARA O APERFEIÇOAMENTO DA
COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais Aplicadas e Humanas como um dos requisitos para obtenção do grau de Bacharel em Direito, no curso de Direito da UFERSA.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas

APROVADA EM: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas (UFERSA)
Presidente

Prof. Ms. Ramon Rebouças Nolasco de Oliveira (UFERSA)
Primeiro Membro

Prof.^a. Esp. Fernanda Lucena de Albuquerque (Faculdade Católica do Rio Grande do Norte)
Segundo Membro

“O Judiciário não é agência especializada em cobrança. Suas funções primordiais são dizer o direito e zelar pelas garantias fundamentais.”
Marcus de Freitas Gouvêa (2018, p. 244)

RESUMO

Este artigo tem por objetivo propor meios efetivos de cobrança do crédito tributário, diante do preocupante panorama das execuções fiscais no Brasil em função do seu tempo de tramitação, dos recursos dispendidos para o seu prosseguimento e, sobretudo, dos resultados alcançados através delas. O problema a ser investigado resume-se em: como tornar mais eficiente a cobrança de créditos tributários no Brasil? O objetivo geral desse trabalho é propor caminhos que, de fato, viabilizem a redução da diferença entre a expectativa de receita vindas de créditos tributários exigíveis e os valores efetivamente recebidos pelas Fazendas Públicas por esses títulos. Quanto à metodologia escolhida para isso, a pesquisa tem cunho teórico, de análise doutrinária, normativa e jurisprudencial. Também vale-se de uma análise de dados divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça sobre o tema, entre outros estudos técnicos. Em suas considerações finais, esta pesquisa concluiu pela viabilidade de encontrar soluções para o fisco fora do judiciário, passando por uma melhor atuação da Administração Pública, numa tendência à desjudicialização em determinados casos.

Palavras-chave: Efetividade. Execução Fiscal. Crédito tributário.

ABSTRACT

This article aims to propose effective ways to collect the tax credit, given the worrying scenario of tax foreclosures in Brazil due to their time, the resources spent to pursue them and, above all, the results achieved through them. The problem to be investigated is: how to make the collection of tax credits more efficient in Brazil? The general objective of this paper is to propose ways that, in fact, make it possible to reduce the difference between the expected revenue from tax credits due and the amounts actually received by the Public Treasury for these securities. As for the methodology chosen for this, the research has a theoretical nature, doctrinal, normative and jurisprudential analysis. It also makes use of an analysis of data released by the National Council of Justice on the subject, among other technical studies. In its final considerations, this research concluded by the viability of finding solutions for the tax authorities outside the judiciary, through a better performance of the Public Administration, in a tendency to dejudicialization in certain cases.

Key words: Effectiveness. Tax Enforcement. Tax Credit.

LISTA DE SIGLAS

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CNJ – Conselho Nacional de Justiça
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CPC – Código de Processo Civil
CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN – Código Tributário Nacional
DAU – Dívida Ativa da União
FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
GDE – Grandes devedores
IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IRDR – Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
PFM – Procuradoria Fiscal Municipal
PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
TST – Tribunal Superior do Trabalho

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 ANÁLISE DAS ESPECIFICIDADES NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	11
2.1 A questão da estrita legalidade.....	14
2.2 Princípio da eficiência administrativa.....	16
3 SOBRE O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	18
3.1 O processo de execução fiscal como um instrumento e não como um fim em si.....	20
3.2 O papel da Administração Pública na cobrança do crédito tributário.....	23
4. PROPOSTAS PARA O APERFEIÇOAMENTO DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	25
4.1 Otimização dos instrumentos de cobrança administrativas.....	25
4.2 Boas práticas administrativas na gestão da cobrança do crédito fiscal.....	27
4.3 Mecanismos processuais adequados para a cobrança do crédito tributário.....	28
4.4 Transação em matéria tributária e protesto extrajudicial de débito tributário.....	31
5 UMA ANÁLISE DAS EXPERIÊNCIAS LATINO-AMERICANAS DE COBRANÇA E RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.....	34
6 EXPERIÊNCIAS ESTADUNIDENSES DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.....	36
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	38
REFERÊNCIAS.....	40

1 INTRODUÇÃO

Esse trabalho nasce a partir das experiências de estágio na Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), seccional de Mossoró, e Procuradoria Fiscal do Município de Mossoró (PFM). Dentro desses órgãos, foi possível observar a dificuldade de recuperação de créditos tributários pela via judicial, através de execuções fiscais.

Entretanto, não é necessária a experiência prática para se chegar no problema das Execuções Fiscais quanto a seus resultados na recuperação de créditos tributários, sobretudo, quando se fala de altos valores pecuniários.

Em qualquer reflexão que se faça sobre as práticas da Fazenda Pública em recuperar seus créditos, chegaremos à situação calamitosa do Poder Judiciário em julgar demandas que, muitas vezes, já nascem fadadas ao fracasso e que apenas percorrem um longo percurso de tempo até que tenham seu “óbito” atestado pelo Judiciário.

A primeira coisa que o senso comum tem a dizer sobre o Judiciário brasileiro é que ele é lento e, em sua defesa, os membros do Judiciário logo acusam o excesso de execuções fiscais por esse resultado. Do outro lado, temos a Administração Pública em dificuldade com suas contas, tendo o tributo como principal fonte de financiamento. E para fechar esta triangulação, temos o contribuinte cheio de queixas sobre o Judiciário, serviços públicos e tributos.

Nesse contexto, a relevância de estudos sobre o tema é inegável. Basta olhar para os números divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) que veremos os processos de execução fiscal como um dos principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário. O relatório divulgado no ano de 2018 (com base no ano de 2017) afirma que elas representam cerca de 39% do total de casos pendentes e 74% dentro do universo das execuções pendentes, com taxa de congestionamento de 91,7%, chegando-se ao dado de que para cada 100 processos de Execução Fiscal que tramitaram no ano de 2017, apenas 8 foram baixados.¹

Há , ainda, dados do IPEA mostrando que o tempo médio do processo de Execução Fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) é de 09 (nove) anos, 09 (nove) meses e 16 (dezesesseis) dias, e que cerca de 2/3 delas findam-se sem qualquer tipo de

¹ Dados divulgados em: **Relatório Justiça em Números 2018: ano-base 2017**/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2018. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>. Acesso em 03 de julho de 2019. p.125

pagamento. Esses dados foram extraídos da Nota Técnica nº 111230 divulgada pelo instituto e que teve por base o período de novembro de 2009 até fevereiro de 2011.²

A relevância do tema não está apenas no entrave que essas execuções representam para a fluidez do Poder Judiciário. A forma ineficaz praticada para se buscar esses créditos acarretam severos prejuízos para a Fazenda Pública, e obviamente, comprometem gravemente questões de interesse público, como o financiamento dos serviços públicos, etc. Além disso, não se pode esquecer da posição do contribuinte nesse contexto. Observa-se que, quanto mais alto o valor do crédito, menor a probabilidade de recuperação, o que alimenta os sentimentos de injustiça, “impunidade” e insatisfação no contribuinte. A máxima de que “o mau pagador paga duas vezes” nem sempre é verdade na seara tributária, conforme veremos a seguir.

De acordo com os dados do perfil da Dívida Ativa da União (DAU), sistematizado em estudo técnico da Câmara Legislativa (2016, p. 07)³, 0,93% dos devedores da União são responsáveis por 75% do estoque das dívidas, e parte desses devedores já encontram-se com a inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) baixado, vejamos:

Do estoque da DAU, 75% são referentes aos chamados Grandes Devedores (GDE), ou seja, àqueles cujo débito total consolidado supera R\$ 15 milhões. Por outro lado, os GDE representam apenas 0,93% do número de devedores. Ou seja: a DAU está extremamente concentrada em um pequeno número de devedores de alta monta. A título de ilustração, a PGFN tem divulgado em sítio eletrônico a lista dos devedores inscritos em DAU. A maior devedora quando da elaboração deste trabalho era a empresa Carital Brasil Ltda., cuja dívida superava os R\$ 25 bilhões, incluindo dívidas tributária, previdenciária e de FGTS. O CNPJ da empresa já se encontra baixado por omissão contumaz de declarações fiscais. Também figuram na lista de maiores devedores empresas sabidamente falidas, como a VASP e a VARIG.

Ainda podemos justificar o tema pela onda de discussão trazida pelo atual CPC, quando fala dos meios adequados para se resolver conflitos, retirando do Judiciário o protagonismo absoluto que antes se considerava. Isso nos leva a pensar que, para além das questões de mediação/conciliação/arbitragem, o Judiciário não é a única porta capaz de resolver questões, e que soluções adequadas e eficientes devem ser pensadas nas mais diversas esferas.

² Dados publicados na Nota técnica nº 111230, do IPEA. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.** Nota técnica nº 111230. Brasília: Ipea, 2011. P. 16.

³ Dados publicados em Estudo Técnico da Câmara Legislativa: QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada.** Consultoria Legislativa, estudos e notas técnicas. Brasília, 2016. P. 07. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-eexperiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 24 de abril de 2019

Portanto, entender e pensar soluções para esse problema é um debate urgente, sobretudo quando se enxerga a questão sob o prisma do interesse público. E é, precipuamente, tarefa dos juristas fazer essas reflexões. Muito se tem discutido no âmbito de constatar o problema, mas pouco tem-se avançado na propositura de propostas.

A questão, reduzida a termos, parece simplista. Entretanto, é consideravelmente ousada. São enormes o alcance e o impacto da discussão sobre a solução desse problema, dado que passaria pelo melhoramento da prestação do serviço jurisdicional como um todo, na maior disponibilidade de recursos públicos, no melhoramento do desempenho econômico-financeiro do país etc.

Como veremos, esta pesquisa terá cunho teórico, de análise doutrinária e normativa, e também se valerá de uma análise qualitativa de dados. Para pensar essas hipóteses de solução, utilizaremos como elemento norteador os referenciais teóricos como Marcus de Freitas Gouvêa (2018), Tiago Scherer, entre outros, bem como estudos técnicos, relatos de experiências de boas práticas de procuradorias, varas da Fazenda Pública etc.

O trabalho estará organizado da seguinte forma: primeiro analisaremos as especificidades da cobrança do crédito tributário, depois falaremos do processo de execução fiscal e a cobrança do crédito, e por fim, pensaremos propostas para o melhoramento dessa cobrança.

O objetivo do trabalho é, justamente, trazer propostas para o aperfeiçoamento da cobrança do crédito tributário. Para isso, precisamos debater a natureza desses créditos e as peculiaridades dessa cobrança.

2 ANÁLISE DAS ESPECIFICIDADES NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O espírito desse trabalho é falar sobre o melhor tratamento a ser direcionado a uma obrigação de pagar quantia certa extremamente específica. Trata-se da cobrança do crédito tributário, que, não dificilmente, é qualificado por magistrados como “gargalo do poder judiciário”⁴ e como o “mal necessário” pelos contribuintes.

⁴ Expressão largamente utilizada no meio jurídico para fazer menção às execuções fiscais. É dentro do próprio judiciário que a expressão tem ganhado tônica. O relatório “Justiça em Números 2018”, do CNJ, utilizou a expressão “gargalo das execuções” para nomear o tópico 4.3 do relatório (tópico que trata das execuções fiscais). Mais um exemplo é a notícia veiculada no próprio site do TST, em que a ministra Maria Cristina Peduzzi faz uso da referida expressão para ilustrar como as execuções fiscais tem se comportado no judiciário brasileiro. Disponível em: http://www.tst.jus.br/noticias/-/asset_publisher/89Dk/content/cnj-estuda-alternativa-para-agilizar-execucao-de-processos/pop_up?inheritRedirect=false. Acesso em 08/08/2019.

O tratamento hoje despendido a essas obrigações na seara judicial caminha para um verdadeiro colapso iminente, senão vejamos: segundo o relatório “Justiça em números” do Conselho Nacional de Justiça, divulgado em 2018, cujo ano-base foi 2017, as execuções fiscais representam a somatória de quase 40% de todas as ações que tramitam no Judiciário brasileiro. E mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seriam necessários 11 anos para liquidar o acervo existente. Ocorre que, para tornar o contexto ainda mais calamitoso, há um crescimento gradativo na quantidade de casos pendentes dessa natureza.⁵

Por esses dados, podemos olhar reflexivamente para dentro do próprio Direito, a partir de um prisma lógico-positivo, e questionarmos o que as obrigações de pagar dessa espécie de crédito têm de tão peculiar para merecer tanto tempo do Judiciário e descontentamento do contribuinte.

Mas, certamente, não será aí que encontraremos as respostas. Isso porque precisaríamos discutir bem mais do que leis, precisaríamos olhar para a história, para as escolhas políticas, econômicas, financeiras, sociais etc.

Justamente por isso, essa discussão sobre a natureza dos tributos inaugura nosso trabalho sobre cobrança eficiente dos créditos tributários. E, de antemão, essa não será uma discussão meramente dogmática, em que nos limitaríamos a falar da natureza jurídica do tributo, porque, para entender a peculiaridade do problema que estamos nos propondo a trabalhar, precisamos de análises transdisciplinares e não presas a dogmática jurídica.

Por exemplo, porque os números de cobrança judicial de obrigações tributárias principais são tão altos? Se juntarmos todas as execuções judiciais e cumprimentos de sentenças de títulos que exprimem obrigação de pagar, não superam o volume de ações relativas a apenas esse único tipo de obrigação.

A partir de uma dedução lógica dos dados já trazidos até aqui e conforme informações extraídas do relatório Justiça em números 2018, do CNJ, especialmente da figura 162 (página 183)⁶, podemos inferir que o que mais se cobra no judiciário brasileiro é tributo. Nessa figura nº 162 do relatório, houve a sistematização dos cinco assuntos mais demandados no 1º grau

⁵ Dados divulgados em: **Relatório Justiça em Números 2018: ano-base 2017**/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2018. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>. Acesso em 03 de julho de 2019. p.125

⁶ Parte da Figura 162, intitulada como “assuntos mais demandados no 1º grau (varas), em 2017”, divulgada em: **Relatório Justiça em Números 2018: ano-base 2017**/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2018. P.183 Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>. Acesso em 03 de julho de 2019.

(varas), em 2017, tanto na Justiça Estadual, quanto na Justiça Federal, vejamos:

Federal	1. DIREITO TRIBUTÁRIO–Dívida Ativa	446.695
	2. DIREITO TRIBUTÁRIO–Contribuições/Contribuições Sociais	214.272
	3. DIREITO TRIBUTÁRIO–Contribuições/Contribuições Corporativas	124.961
	4. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO–Objetos de cartas precatórias/de ordem	88.554
	5. DIREITO TRIBUTÁRIO–Impostos/IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica	87.398
Estadual	1. DIREITO TRIBUTÁRIO–Dívida Ativa	1.103.625
	2. DIREITO CIVIL–Obrigações/Espécies de Contratos	1.000.549
	3. DIREITO CIVIL–Família/Alimentos	768.224
	4. DIREITO TRIBUTÁRIO–Impostos/ IPTU/ Imposto Predial e Territorial Urbano	451.617
	5. DIREITO CIVIL–Família/Casamento	419.068

E essa não é uma característica dos tributos *per se*, ou seja, não é a própria condição de tributo que gera o descontentamento e inadimplência do seu pagamento em níveis tão alarmantes para o Judiciário. Tanto não é que a taxa de inadimplência tributária é variante de localidade para localidade e os tributos nem estão entre as principais dívidas dos brasileiros.

De acordo com a pesquisa “Inadimplentes Brasileiros 2018”⁷, conduzida pela Confederação Nacional de Dirigentes Lojistas (CNDL) e pelo SPC Brasil, vemos que as maiores taxas de inadimplemento estão entre os serviços financeiros. As dívidas em atraso mais frequentes dos brasileiros são o empréstimo com parentes e/ou amigos (37,8%) e com instituições financeiras, tais como as parcelas a pagar no cartão de crédito - banco, loja ou alguma outra instituição (19,9%), o crediário – carnê, boleto a prazo ou cartão para compras exclusivas em uma loja (19,8%), o cheque especial (19,6%) e o empréstimo pessoal em banco ou financeira (19,3%).

Já as maiores taxas de adimplemento são as obrigações referentes a serviços essenciais: plano de saúde (89,4%), o condomínio (86,1%), o aluguel (82,1%), a despesa de água e/ou luz (79,0%), TV por assinatura/internet (75,0%) e de telefone fixo ou celular (65,1%).⁷

Note-se que o tributo não aparece com uma alta taxa de inadimplência, frente a outras obrigações de pagar. O grande problema está na forma de cobrança desse crédito. O modo que se cobra as dívidas tributárias é caro e ineficiente, isso porque o que se observa é a cobrança judicial em massa e indiscriminadamente, desencadeando diversos outros problemas, sem

⁷Pesquisa produzida pela CDL e SPC Brasil, divulgada em relatório intitulado “Inadimplentes brasileiros 2018: perfil e comportamento frente às dívidas”. Além de mapear o perfil demográfico dos inadimplentes e de suas dívidas, o estudo analisa a capacidade e a intenção de quitar os compromissos em atraso, bem como a reincidência de registros em entidades de proteção ao crédito. Foram ouvidos 609 consumidores, com contas em atraso há no mínimo 90 dias, em todas as 27 capitais brasileiras, homens e mulheres, com idade igual ou maior a 18 anos e de todas as classes econômicas e escolaridades, entre os dias 12 e 26 de junho de 2018. Disponível em: https://www.spcbrasil.org.br/wpimprensa/wpcontent/uploads/2018/08/analise_perfil_inadimplente_2018.pdf

mostrar resultados satisfatórios na finalidade de recuperar créditos tributários, como veremos no decorrer de todo o trabalho. Mover o Judiciário é caro para o Estado. Quando os resultados dessa provocação são insatisfatórios, torna-se mais caro ainda.

E por que cobramos os créditos tributários de modo tão dispendioso? Para respondermos essa pergunta, faremos algumas digressões na dogmática jurídica, a partir de uma Análise Tridimensional do Direito, nos subtópicos a seguir sobre a estrita legalidade e a eficiência administrativa.

2.1 A questão da estrita legalidade

Em consonância ao que já foi discutido até aqui, temos que a questão da cobrança do crédito tributário é dotada de peculiaridades. Um indicador disso é o fato de que a ação de maior demanda do Poder Judiciário é a execução fiscal, embora essa não seja a principal dívida dos brasileiros.

As razões para esse fenômeno começaram a ser esmiuçadas a partir de agora, por meio de uma análise mais dogmática e com atenção aos fatos sociais e valores que culminaram em determinada norma a ser abordada.

O primeiro ponto peculiar a ser levantado é de onde a obrigação origina-se. Diferente das demais obrigações que figuram no topo das principais dívidas dos brasileiros, a obrigação tributária decorre da lei, e estas outras, de negócios jurídicos.

Nesse sentido, importantes são as palavras de Hugo de Brito Machado (2013, página 482)⁸: “a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto.”

Essa passagem merece destaque porque dela podemos extrair diversas outras peculiaridades que começaremos a abordar. A principal delas é a historicidade da origem dos tributos e como isso impactou nas construções normativas em torno do tema.

O documento mais antigo que faz menção a cobrança de tributos é uma placa de 2.350 A. C, da antiga Suméria. Entretanto, ainda antes disso, tem-se notícia das contribuições compulsórias que eram aplicadas quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores. Após essa época, começou a cobrança pelos chefes

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. P.482.

de Estado de parte dos bens dos súditos, sob a forma de tributos, mediante impostos extorsivos e leis opressivas.⁹

Com o declínio do Estado absolutista, as concepções sobre tributos mudaram radicalmente. Era o nascimento do Estado de Direito. O maior traço disruptivo entre o absolutismo e o Estado de Direito foi justamente a criação de critérios objetivos, abstratos e racionais sobre o que hoje conhecemos como Direito Penal e Direito Tributário.

Direito Penal e Direito Tributário estão intimamente ligados sob esse prisma, pois são nesses ramos que o Estado melhor demonstra seu poder de interferir na vida dos particulares arbitrariamente.

Historicamente, demandou-se um sistema capaz de limitar o poder de punir e o poder de tributar e o sistema utilizado para isso foi o ordenamento jurídico, dentro de uma perspectiva de Estado de Direito.

Graças a essa construção histórica, esses dois ramos representam o ápice da estrita legalidade. A ideia é que o espaço de locomoção do Estado nessas esferas tenha total previsão legal quanto aos seus procedimentos.

Nesse passo, diz Hugo de Brito Machado (2013, página 32), que:

Sendo a lei a manifestação da vontade do povo, por seus representantes nos Parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Voltando para o nosso problema, faz-se necessário trazer à baila que a eficiência¹⁰ jamais se sobressairá à legalidade. Logo, não é viável discutirmos eficiência da cobrança do crédito tributário desvinculando-se da legalidade. É aí que se difundem diagnósticos irrefletidos sobre esse problema, atribuindo a causa para a demora da execução fiscal ao próprio rito legal.¹¹

⁹ Brasil. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009. Página 11. Disponível em: <http://portaldoprofessor.mec.gov.br/storage/materiais/0000008740.pdf>

¹⁰ O conceito de eficiência adotado nesse trabalho está descrito no 2.2 Princípio da eficiência administrativa.

¹¹ Essa foi a resposta dada pelo servidor da Justiça Federal, Subseção de Mossoró/RN, quando questionado por qual razão o tempo de tramitação das execuções fiscais era maior que a média do tempo de tramitação dos demais processos, durante visita técnica realizada pelo Núcleo de Práticas Jurídicas de UFERSA, em junho/2019.

Entretanto, esse argumento não é satisfatório. Segundo a própria teoria geral das execuções, os procedimentos judiciais executivos são meios forçados de cumprimento das obrigações, seja o Estado figurando como substituto da vontade do devedor (meios subrogatórios) ou impondo medidas psicológicas para pressionar o adimplemento (meio indireto).¹² Portanto, trata-se de uma providência gravosa, que não deve ser aplicada quando as demais forem infrutíferas.

Essa discussão acerca da execução fiscal com último meio e não primeira atitude para satisfação dos créditos tributários será melhor trabalhada em tópico específico, assim como as discussões acerca da concepção de eficiência administrativa que norteiam esse trabalho.

2.2 Princípio da eficiência administrativa

Neste tópico desenvolveremos os conceitos de eficiência administrativa que nortearão todo o trabalho. Primeiro, é válido pontuar que o princípio constitucional (art. 37, caput, CF/88) impõe-se como um dever de toda a Administração Pública, como bem fala Hely Lopes Meirelles (2003, p. 102) sobre este princípio:

O que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com destreza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos (*grifo nosso*) para o serviço público e satisfatório atendimento da necessidade da comunidade e seus membros.

Nesse passo, a constituição, desenhando o modelo do Estado brasileiro, exige resultados positivos do exercício da função pública para a satisfação das necessidades dos seus membros. Pensar em eficiência na cobrança dos créditos tributários é pensar também sobre um dever constitucionalmente imposto, e a partir da lógica-jurídica neoconstitucional, com total força normativa. Ademais, dentre esses princípios não há hierarquia, portanto, a legalidade anteriormente discutida não se impõe sobre a eficiência ou moralidade, por exemplo.

Cobrar tributo é uma função administrativa, e por óbvio, requerer dos que a exercem que a façam com eficiência. Entretanto, assim como a moralidade, não há a definição jurídica clara do que seria uma atuação pública eficiente.

¹² NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil – Volume único** /8. ed. – Salvador: Ed. Juspodivm, 2016. Página 1752.

Para pensar essa questão, traremos as contribuições de Emerson Gabardo (2017, página 06)¹³, de que é possível identificar quatro atributos da eficiência administrativa: racionalização, produtividade, economicidade e celeridade. Por racionalização, entende-se como:

Instrumental utilizado na realização do processo, que deve ser absolutamente lógico (de acordo com a posição tradicional) ou, então, reconhecendo-se os limites do razoável (conforme a crítica da Teoria das Organizações). De acordo com estas concepções, denota-se a racionalização como um processo de busca do modo ótimo ou do melhor modo possível na realização do fim.

Os demais atributos decorrem dessa ideia de racionalização. Portanto, produtividade, economicidade e celeridade seriam consequência dos processos em que se buscam o “modo ótimo”, ou seja o melhor modo possível para a realização do fim.

É exatamente disto que se trata esse trabalho: pensar no “modo ótimo” de cobrar tributos. Nestes termos, estamos buscando o melhor modo possível para atingir a satisfação das obrigações tributárias principais em dívida ativa.

O modo mais clássico de cobrança tributária de débitos inscritos em dívida ativa é através da execução fiscal, entretanto, esse meio tem se mostrado problemático, por todos os motivos já tecidos até aqui.

Assim, as nossas reflexões acerca de eficiência recairão sobre esse instrumento e também sobre outros meios que se mostrem adequados para buscar a satisfação desses créditos tributários, e estarão em consonância com a visão de eficiência administrativa desenvolvida neste tópico.

Para concluir este tópico, faz-se imperativo trazer reflexões sobre a análise econômica do Direito enquanto movimento que considera o universo jurídico intrincado à realidade social e econômica, que faz uso de métodos de outras áreas do conhecimento e critica a interpretação jurídica conforme precedentes, sem referência ao contexto econômico e social.¹⁴

Durante toda esta obra estamos nos propondo a desenvolver raciocínios a partir de uma teoria sistêmica para a tributação, conforme proposto por Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, advogado e professor da PUC/RS¹⁴.

¹³ GABARDO, Emerson. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo II (recurso eletrônico): direito administrativo e constitucional** / coord. Vidal Serrano Nunes Jr. [et al.] – São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Recurso eletrônico World Wide Web (10 tomos). Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/pdfs/principio-da-eficiencia,-o_58edc663b888b.pdf

¹⁴ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. P.01-03.

Por esta teoria, devemos considerar a tributação como fenômeno sistêmico que envolve, entre outros elementos: política, economia, direito e, inclusive, a tentativa de ponderar conflitos principiológico entre equidade, eficiência, e etc.

3 SOBRE O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E A COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Quando se fala em cobrar imposto tendemos a fazer, quase que automaticamente, a associação a um processo judicial, como se só fosse possível recuperar o crédito tributário por meio de uma execução fiscal, ou ainda, que existir uma execução fiscal fosse obrigatório para cobrar o adimplemento dessa obrigação.

A execução fiscal é sim uma prerrogativa da Fazenda Pública para recuperar seus créditos, mas não implica num caminho obrigatório a ser seguido. A ideia é simples: esse não é o único meio para se cobrar débitos inscritos em dívida ativa, como alguns doutrinadores e a prática do ajuizamento em massa desse instrumento tem sugerido que seja.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2013, p. 481)¹⁵, a execução fiscal:

Não se trata de um instrumento a mais, e sim do instrumento específico e único destinado ao recebimento de todos os créditos cujos títulos são constituídos pela própria Fazenda Pública em procedimentos administrativos – vale dizer, sem que seja necessário o processo judicial de conhecimento.

Entretanto, defende-se aqui que a execução fiscal deve ser o último meio legal a ser empregado, sendo utilizado apenas quando todos os outros fracassarem. Por consequência dessa posição assumida, defende-se uma acentuação de esforços na via administração, para que haja uma cobrança mais eficiente vinda dessa esfera e, assim, todos os atores envolvidos na problemática (fisco, judiciário e contribuinte) operarem melhor.

A título exemplificativo, a taxa de recuperação de créditos pela Fazenda Estadual de São Paulo foi de 0,2% em 2014. Assim como no caso da União, a utilização do protesto extrajudicial da CDA se mostrou elevadamente eficiente no recebimento de créditos de IPVA e ICMS, chegando a 16% de recuperação.¹⁶

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

¹⁶ Dados publicados pela consultoria legislativa, estudos e notas técnicas da Câmara Legislativa, em 2016. P. 07. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-daconsultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 24 de abril de 2019.

A partir de um estudo técnico realizado pela Câmara Legislativa fica evidente como o ajuizamento indiscriminado e em massa é sistematicamente nocivo. Vejamos dados levantados pela consultoria legislativa da Câmara dos Deputados, divulgado em julho de 2016 (página 07), sobre a Execução Fiscal, no âmbito da competência da União¹⁵:

- 15% das execuções fiscais chegam a penhorar dinheiro ou bens, graças a dificuldades em localizar o devedor e de bens penhoráveis;
- 2,6% das execuções fiscais chega a proceder leilões de bens penhorados;
- 0,2% chegam a um leilão exitoso;
- 4,4% das execuções fiscais apresentam Exceções de Pré-executividade, sendo que apenas 7,4% dessas defesas são acolhidas.
- 6,4% dos executados apresentam embargos, sendo 20,2% julgados procedentes.
- O total de defesas procedentes na execução fiscal, abrangendo Exceções de Pré-executividade e Embargos, limita-se a 1,6% do estoque de execuções ajuizadas;
- 36,8% das Execuções Fiscais extinguem-se por prescrição e decadência.

Pensando naquela máxima introduzida no tópico anterior de que seria o cumprimento da própria lei que implicaria na ineficiência da cobrança judicial, defendemos que mudanças legislativas são válidas, mas o real problema não reside na lei, mas no uso inadequado do instrumento. Se não há sequer a obrigatoriedade normativa de se ajuizar execuções fiscais, que dirá atribuir às normas a falta de racionalidade, celeridade, produtividade e economicidade desse modelo ineficiente que os dados mostram.

O que há é a obrigação da constituição do crédito tributário, através do lançamento, constituindo-se como atividade obrigatória e vinculado, conforme preceitua o artigo 142, parágrafo único do CTN: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Apesar de não haver norma expressa obrigando a propositura das execuções fiscais, poder-se-ia defender sua obrigatoriedade por meio de uma dedução lógico-jurídica extraída do princípio da indisponibilidade do interesse público, cominado com o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

No entanto, essa não é a posição mais adequada. Ora, é bem verdade que vige a supremacia e a indisponibilidade do interesse público. Entretanto, escolher um meio de cobrança em detrimento de outro em nada impacta o interesse público nesse sentido, desde que o fim seja atendido. O que não se pode dispor é sobre a cobrança do crédito em si, os procedimentos para isso só precisam obedecer a estrita legalidade.

Ademais, como bem pontua o procurador da Fazenda Nacional Marcus de Freitas Gouveia (2018, página 250), em seu trabalho intitulado “Crítica da execução fiscal como meio de cobrança do crédito público em massa: horizontes, aperfeiçoamento e alternativas”:

A indisponibilidade do interesse público não pode levar a execução fiscal “a todo custo”, pois a atitude irrefletida pode levar a uma contradição em seus próprios termos. É dizer, em função da indisponibilidade do interesse público, a União poderia chegar a gastar mais do que arrecadar com execuções fiscais inúteis e impedir o melhor aproveitamento do instrumento na cobrança de créditos recuperáveis.

Na verdade, bem analisando a questão, constata-se que há uma relação inversamente proporcional entre o princípio da eficiência e o ajuizamento de execuções fiscais em massa com foco na indisponibilidade do interesse público. Isso porque a eficiência da execução fiscal fica em muito comprometida em função do seu volume, o que dificulta o trabalho das procuradorias e do Judiciário.

Nesse sentido, merece destaque as palavras do professor Luiz Felipe Monteiro Seixas (2015, página 5)¹⁷:

O problema reside exatamente nas situações onde, sob a justificativa do princípio da indisponibilidade do interesse público, o administrador adota práticas que são exatamente contrárias ao referido princípio. Uma leitura “cega” do princípio, sobretudo quando dotada de um caráter eminentemente formalista, poderá restringir a visão da autoridade administrativa e resultar em escolhas e ações que desprestigiam o interesse público no caso em apreço. As reflexões relacionadas ao processo de execução fiscal servirão exatamente como um exemplo onde o que poderia ser compreendido como “relativização” do princípio da indisponibilidade do interesse público na arrecadação resultará, na verdade, na escolha que melhor atenderá o interesse público.

3.1 O processo de execução fiscal como um instrumento e não como um fim em si

Há posições doutrinárias, como o próprio Hugo de Brito Machado, que saem fortemente em defesa da execução fiscal, ao dizer que o problema está na falta de precisão e destreza das procuradorias em informar o endereço correto do devedor, bem como indicar seus bens, por exemplo. E, portanto, o grande número de ações atingidas pela prescrição intercorrente, decorre da ineficiência da Fazenda, e não da deficiência do Judiciário ou da execução fiscal.

Hugo de Brito Machado (2013, página 482)¹⁸, nesse sentido, afirma que:

Quanto à demora, é importante observarmos que um Relatório do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada/IPEA afirma que o cumprimento da etapa de citação constitui

¹⁷ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Execuções fiscais e interesse público em matéria tributária: uma análise de Direito e Economia**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol.123 (2015) p. 05.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. P. 482.

imenso gargalo, pois em mais de 43% dos casos o devedor não é encontrado. E, ainda, que a extinção dos processos ocorre em grande parte pela prescrição. A não localização do devedor não é uma falha do Judiciário. A Fazenda, como exequente, tem o dever de informar ao Judiciário o endereço do executado, e não o faz com a precisão e destreza necessárias. E a prescrição no mais das vezes ocorre exatamente porque, não sendo localizado o devedor, a Fazenda, instada pelo juiz a indicar o endereço deste, não o faz, deixando transcorrer o tempo sem qualquer providência que permita o andamento do processo.

O pensamento de Hugo de Brito Machado (2013, página 482) sobre o tema ainda merece atenção. Para ele, diminuindo volume das execuções na seara judicial, incorreríamos no perigo de voltarmos ao momento anterior ao Estado do Direito: “seja como for, nada justifica a instituição da Execução Fiscal administrativa, que significa dar a Fazenda, que tem o poder de dizer quem lhe deve e quanto é o seu crédito, também o poder de invadir o patrimônio daquele que aponta como seu devedor, para retirar dele o que entende seu.”

A posição acima citada é refutável. Primeiro, aparelhar o fisco para tornar a cobrança administrativa mais efetiva não implica violação ao princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição (CF/88, art. 5º, inciso XXXV), porque as decisões dessa esfera podem, a todo tempo, ser questionadas no judiciário, uma vez não faz coisa julgada. Nesse ponto, é válido retomar o dado que um número extremamente reduzido de execuções fiscais ajuizadas apresentam defesa do contribuinte contra ato praticado pela Administração Pública enquanto fisco.

Portanto, não são as arguições dos contribuintes acerca de ameaça ou lesão à direito que sobrecarregam o judiciário em questão tributária, mas sim, o ajuizamento em massa de cobranças judiciais que poderiam, em muitos casos, ocorrer na via administrativa. Sentindo-se o contribuinte lesado, a qualquer tempo, pode recorrer ao judiciário dentro das normas processuais.

A ideia é a jurisdição está reservada aos casos de cobrança de dívidas ativas que fogem das possibilidades de atuação do fisco (como nos casos em que só restam a entrada forçada no patrimônio do contribuinte ou que demandem a desconsideração da personalidade jurídica, etc.) e às respostas judiciais sobre às ameaças e lesões à direitos.

Como já citado, a teoria geral da execução judicial não estabelece apenas a execução por sub-rogação. Se pensarmos na atuação judicial executiva na forma de coerção indireta, chegaremos ao ponto de que muitos desses atos executivos judiciais poderiam ser estabelecidos

na via administrativa. Vejamos a definição de Daniel Assumpção Neves (2016, p. 1753) sobre a execução judicial indireta¹⁹:

Na execução indireta, o Estado-juiz não substitui a vontade do executado; pelo contrário, atua de forma a convencê-lo a cumprir sua obrigação, com o que será satisfeito o direito do exequente. O juiz atuará de forma a pressionar psicologicamente o executado para que ele modifique sua vontade originária de ver frustrada a satisfação do direito do exequente. Sempre que a pressão psicológica funciona, é o próprio executado o responsável pela satisfação do direito; a satisfação será voluntária, decorrente da vontade da parte, mas obviamente não será espontânea, considerando-se que só ocorreu porque foi exercida pelo Estado-juiz uma pressão psicológica sobre o devedor.

É crucial que fique bem definido o raciocínio que estamos desenvolvendo: a execução judicial por sub-rogação somente o Estado-juiz pode exercer, determinando atos constrictivos de patrimônio. Não defendemos ao Estado-administração atuação nesse nível, sobretudo sem que sua atuação possa ser revista judicialmente, o que feriria o princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição. A questão é que não existe apenas execução forçada adentrando no patrimônio do devedor.

A administração pode instituir meios de cobrar seus créditos tributários sem adentrar forçadamente no patrimônio do contribuinte.

Portanto, quando se repensa o modelo atual de cobrança e questiona-se a eficiência da execução fiscal da maneira em que ela está sendo usada atualmente (em larga escala e indiscriminadamente entre os diferentes perfis de dívidas e devedores), pensa-se a cobrança para além das vias forçadas constrictivas. Fala-se, na verdade, de medidas que combatam a inadimplência por meio de uma cobrança mais eficiente e dentro da legalidade.

A referida afirmação de Hugo de Brito Machado mais revela um sentimento comum de quando se repensa os meios de cobrança de tributo: o medo de se instaurar situações de insegurança jurídica. Esse sentimento é compreensível pelo desenrolar histórico da relação fisco-contribuinte.

É nessa altura do debate que se instaura discussões sensíveis na seara tributária sobre meios de cobrança. A execução fiscal está revestida por um sentimento de segurança jurídica para o contribuinte. Nesse passo, como conciliar a tendência de desjudicialização em implementação nos últimos anos do Brasil e essa necessidade de segurança? É simples, basta

¹⁹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil – Volume único** /8. ed. – Salvador: Ed. Juspodivm, 2016. Página 1752.

uma atuação, ainda que fora de um processo judicial, mas respaldada por uma normativa legal adequada.

O próprio conceito de tributo (art. 3º do CTN), ao pressupor que esse tipo de prestação seja cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não restringe o modo em que essa cobrança deve ser executada, ressalvando que seja vinculada.

Não podemos nos distanciar do fato que o processo judicial, é um meio, um instrumento para se atingir uma determinada finalidade, e não um fim em si mesmo. O objetivo é recuperar o tributo dentro da legalidade e não fazer uma execução fiscal tramitar de modo célere e eficiente. Isso porque, por mais que a execução seja extremamente eficiente, ela não estará atingido a efetividade se o valor a ser recuperado é inexpressivo para a respectiva Fazenda e o custo da tramitação judicial do processo foi altíssimo, por exemplo.

Ainda sobre a tendência de desjudicialização do direito, é válido trazer as ressalvas introduzidas pelo atual Código de Ética e Disciplina da OAB (2015), que também rege os procuradores que exercem a advocacia pública em favor das Fazendas Públicas: o advogado deve contribuir para o aprimoramento das instituições, do Direito e das leis; estimular, a qualquer tempo, a conciliação e a mediação entre os litigantes, prevenindo, sempre que possível, a instauração de litígios; desaconselhar lides temerárias, a partir de um juízo preliminar de viabilidade jurídica.²⁰

Portanto, espera-se, enquanto dever do advogado público, o desaconselhamento de ajuizamentos de execuções fiscais fadadas ao fracasso. Hoje, como a influência desses novos códigos (CPC, Código de Ética, etc), estamos sendo cada vez mais constrangidos a repensar como resolvemos nossos conflitos, sendo essa reflexão importante para todo o Direito.

3.2 O papel da administração pública na cobrança do crédito tributário

Certamente, a maior concentração de esforços deve estar aqui, na cobrança do crédito pelas próprias vias administrativas. Conforme já exposto por Hugo de Brito Machado, 43%

²⁰ Art. 2º. Parágrafo único. São deveres do advogado:

[...]

V - contribuir para o aprimoramento das instituições, do Direito e das leis;

VI - estimular, a qualquer tempo, a conciliação e a mediação entre os litigantes, prevenindo, sempre que possível, a instauração de litígios;

VII - desaconselhar lides temerárias, a partir de um juízo preliminar de viabilidade jurídica (grifo nosso);

Art. 8º As disposições deste Código obrigam igualmente os órgãos de advocacia pública, e advogados públicos, incluindo aqueles que ocupem posição de chefia e direção jurídica.

(Código de Ética e Disciplina da OAB/2015)

das execuções fiscais travam na fase de citação (2013, página 482)²¹. Ou seja, nem conhecimento do débito o contribuinte chega a ter, e muitas delas se sem que isso aconteça, a execução se finda, após cumpridos os longos requisitos para o arquivamento.

A esperança desse modelo é, literalmente ter a “sorte” de que aconteça alguma penhora. Entretanto, mostram os dados²² que apenas 15% das execuções fiscais chegam, efetivamente, a penhorar bens ou dinheiro.

Na maioria dos casos, a Fazenda Pública fica solitária numa relação apenas entre ela e o Judiciário, seja porque não houve citação (a etapa mais problemática das execuções), seja porque a parte executada não se manifesta nos autos, por não constituir advogado. A execução fiscal, nesses moldes seria um grito para ninguém ouvir, que em quase nada se aproveita, mas que requer muito esforço.

Enquanto isso, os processos administrativos fiscais concentram-se no questionamento do próprio débito pelo contribuinte. Note-se que, quando se fala do volume de processos administrativos fiscais contenciosos, não se está falando diretamente em procedimentos administrativos para cobrança desses créditos, e sim na resposta administrativa da provocação do contribuinte, sobretudo para sua defesa contra autos de infração ou notificações, ou seja, circunstâncias em que o contribuinte, ao menos, tem conhecimento da dívida individualizada. E se porventura esses questionamentos administrativos chegarem ao Judiciário, não serão eles que causarão os efeitos amplamente discutidos neste trabalho, acerca das cobranças judiciais em massa.

Inclusive, nessa altura da nossa discussão, vale a pena voltar ao dado²³ já mencionado de que o total de defesas de contribuinte julgadas procedentes na execução fiscal (abrangendo tanto as exceções de pré-executividade, quanto os embargos à execução fiscal) limita-se a 1,6% do estoque de execuções ajuizadas. Válido rememorar também que apenas 4,4% das execuções fiscais apresentam exceções de pré-executividade, 6,4% dos executados apresentam embargos.

Fica cada vez mais evidente que o problema do ajuizamento em massa está, sobretudo, na falta de diligências administrativas em recuperar o crédito. E isso não significa falta de

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

²² QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. Execução fiscal: eficiência e experiência comparada. Consultoria Legislativa, estudos e notas técnicas, 2016. Página 07. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 24 de abril de 2019.

²³ QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. Execução fiscal: eficiência e experiência comparada. Consultoria Legislativa, estudos e notas técnicas, 2016. Página 07. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 24 de abril de 2019.

competência das procuradorias e sim falta de estrutura, sobretudo de pessoal e tecnologia. E, em alguma parcela, dos mitos que pairam sobre a execução fiscal, como por exemplo, de que ela tem primazia na cobrança do crédito tributário, quando na verdade, ela não deve ser a primeira opção em detrimento de todos os outros meios.

4 PROPOSTAS PARA O APERFEIÇOAMENTO DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Este tópico dedica-se a discutir propostas para o aperfeiçoamento das questões acerca da cobrança do crédito tributário desenhadas até aqui. Para tanto, dividiremos o momento em três partes: otimização dos instrumentos de cobrança administrativas; boas práticas administrativas na gestão da cobrança do crédito fiscal; e mecanismos processuais adequados para a cobrança do crédito tributário.

4.1 Otimização dos instrumentos de cobrança administrativas

A primeira dificuldade a ser enfrentada pela Administração Pública, não necessariamente as procuradorias, mas principalmente as secretarias fazendárias, é a de identificar o contribuinte de débitos em aberto. Colocamos essa questão como “dificuldade” porque esse é o primeiro e mais demorado obstáculo da execução fiscal.

Essa questão encontra bastante resistência na Administração Pública, uma vez que há longas discussões sobre a necessidade de as fazendas identificarem o contribuinte da inscrição em dívida ativa, e não sendo necessário, a fazenda não é obrigada a fazer. Mas para além dessas questões, em termos de eficiência na cobrança, é extremamente interessante, como primeiro esforço, informar o contribuinte das dívidas ativas sob sua responsabilidade. Sem essa identificação, pode-se, inclusive, presumir que não houve qualquer esforço administrativo em recuperar o crédito antes do ajuizamento da execução.

Essa questão é importante porque tiraria do Judiciário boa parte das execuções de dívidas tributárias das quais os contribuintes não eram cientes de que tinham e por isso não pagaram. A ideia é deixar para o Judiciário o que, de fato, a Administração não consegue recuperar por suas forças, graças a impedimentos impostos pela própria legalidade, e não por uma falta de tentativas. É importante ter em mente que as tentativas do Judiciário são mais demoradas e mais caras que as tentativas que poderiam ocorrer na esfera administrativa.

Um ponto de grande impacto na qualidade das atividades do fisco, sem dúvida é a tecnologia da informação. Ter acesso a sistemas eficientes de busca é imprescindível. Por exemplo, o acesso das fazendas a sistemas interligados à Receita Federal evitaria a inscrição de dívida ativa contra contribuintes já falecidos.

As Dívidas Ativas inscritas em nome de pessoas já falecidas geram execuções em nome de quem já não tem capacidade para figurar como parte na relação processual, e por conseguinte, gera a extinção da demanda. Ocorre que essas são demandas extremamente volumosas e que chegam corriqueiramente até os tribunais superiores. A discussão é que não se admite a modificação da inscrição em Dívida Ativa, com a finalidade de se substituir o falecido pelo seu espólio.

Essas discussões judiciais geram anos e tem apresentado resultados desfavoráveis às Fazendas Públicas. Se desde a inscrição em Dívida Ativa pudesse como saber quem está vivo, através das tecnologias da informação integrada com a Receita Federal, muito esforço desnecessário seria poupado. Apesar de simples, essa é uma grande dificuldade de muitas procuradorias, principalmente municipais.

Outro fator importante é a localização correta do contribuinte. A dificuldade argumentativa nessa questão é a seguinte: é obrigação legalmente prevista do contribuinte manter o fisco atualizado de seu endereço, logo, se o fisco informa ao Judiciário endereço que não seja suficiente para localizar o devedor, a culpa não é dele. Sendo assim, a questão do endereço não é algo para o fisco se preocupar.

Ocorre que, para além da obrigação acessória do contribuinte manter o fisco atualizado de seu endereço, a qualificação correta das partes é obrigação de quem propõe a ação, e o interesse no sucesso da execução é do fisco. Logo, na propositura da ação, quem tem a obrigação de informar onde encontrar o contribuinte é a fazenda pública.

Nesse sentido, se imaginarmos uma fazenda como a do exemplo acima, que se antever em enviar cartas ao contribuinte informando das dívidas, ela certamente identificará o endereço correto do contribuinte mais rápido e com menos esforços que o Judiciário. Isso porque a Administração, em tese, é mais próxima do contribuinte que os órgãos jurisdicionais. Para se ter dimensão, muitas cidades nem sede de comarcas ou subseção judiciárias são. Além disso, deve-se considerar a demora típica do Judiciário em efetivar as citações, que é a fase mais demorada até a sentença da execução.

Assim, colocando-se a Fazenda Pública como protagonista nesse processo de localização do devedor, a fase de citação seria mais rápida e eficiente. Claro que não se

extinguiria os casos em que não se localiza o devedor e se faz necessária a citação por edital. Mas até assim, o grau de eficiência permanece maior se os meios de localização são desde logo esgotados e prontamente o pedido de citação por edital realizado.

Enfim, muitas são as possibilidades para o Fisco atingir seu objetivo de modo mais satisfatório e a maioria delas passam por repensar a própria atuação da Fazenda Pública, e isso passa por maior valorização das secretarias fazendárias, procuradorias fiscais, investimento sistemas de informações integradas, etc.

4.2 Boas práticas administrativas na gestão da cobrança do crédito fiscal

Este subtópico é dedicado para questões estritamente práticas e de real repercussão na cobrança dos tributos. Aqui, não traremos discussões de cunho teórico, mas sim, deter-nos-emos em questões capazes de fazer as engrenagens do sistemas de cobrança de créditos tributários, tal como são e estão, funcionarem melhor.

Muitas dessas ações já foram, de algum modo, abordadas aqui. O que faremos agora é organizá-las. Importante pontuar também que todas essas ações demandam uma melhor estruturação do próprio fisco, conforme já debatido. Dentre essas as ações estão:

- Fortalecer a cobrança extrajudicial na administração pública;²⁴
- Estipular um valor mínimo para cobrança judicial de Dívida Ativa²³;
- Realizar mutirões junto ao Tribunal de Justiça competente²³;
- Base de dados dos contribuintes atualizada²³: pelo que já desenvolvemos até aqui, é notório que o entrave das execuções dão-se desde seu início das ações judiciais graças à falta de qualificação adequada do devedor. Afinal, é preciso localizar tanto o devedor, quanto os bens penhoráveis suficientes para garantia da quitação da dívida.
- Facilitação do meio de pagamento dívida²³: o encaminhamento de boleto bancário ou guia de arrecadação já preenchida é uma medida simples que pode facilitar o pagamento, evita que o contribuinte não pague por não saber como.
- Processo administrativo eletrônico²³: O processo eletrônico já é uma realidade no judiciário, entretanto, essa também deve ser uma realidade do processo administrativo fiscal, em todos entes, coisa que ainda é a exceção.

²⁴ Elencada pelo site Insaj – como a tecnologia aumenta a arrecadação da sua procuradora. Disponível em <https://www.insaj.com.br/acao-execuciao-fiscal-gargalo-judiciario/>. Acesso em 06/07/2019.

- Integração informacional entre as Secretarias da Fazenda, judiciário, juntas comerciais e judiciário;
- Acompanhar a arrecadação municipal: é preciso um olhar mais analítico para o desempenho da Procuradoria. Além de saber qual o valor da arrecadação, ter uma gestão baseada em análise de dados, principalmente, nas informações referentes a proporção entre a expectativa de receita tributária a recuperar e a efetivamente recuperada;
- Criar mecanismos que possibilitem o controle dos atos e fases dos processos administrativos e judiciais: é ideia é gerar informação capaz de dizer onde estão os principais desafios de cada ente da Fazenda Pública. Por exemplo, se está tendo extinção em massa de execução, pensar na interposição de instrumento que ataque as decisões coletivamente e não uma a uma, etc.

Esse último item merece especial atenção, por isso, dedicaremos um ponto específico para ele, para entrarmos nas discussões sobre maior eficiência na atuação dentro dos processos judiciais de cobrança fiscal.

4.3 Mecanismos processuais adequados para a cobrança do crédito tributário

Nesse ponto, daremos destaque ao Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR), à Cautelar Fiscal e os institutos da conexão e continência na execução fiscal.

Pensar esses institutos na cobrança tributária judicial ganha relevo, uma vez que trata-se de ações de muito volume, muitas vezes contra um mesmo devedor; ou vários processos, contra devedores diferentes que encontram-se em situações circunstâncias de recurso com fundamento idêntico, por exemplo.

A verificação da conexão ou continência justifica-se como uma diligência importante pelo fato de, muito comumente, as fazendas têm devedores com um volume considerável de execução, que tem por objeto a cobrança de tributo de uma mesma espécie e que estejam na mesma fase. Por exemplo, um contribuinte com vários imóveis dentro de uma mesma cidade, que tem várias execuções, de vários anos de IPTU e desses vários imóveis; e ainda, nessa cidade há quatro varas de Fazenda Pública. Nesses casos, faz muito mais sentido organizar essas execuções num processo só. Esse reunião em um processo implica na extinção sem resolução do mérito dos demais processos. Assim foi a inteligência do CPC atual (artigos 55 à 63), e assim vem entendendo os julgadores.

O próximo instituto é a Cautelar Fiscal, regulamentado através da lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor incorrer nos casos de:

- Sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;
- Tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;
- Caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens;
- Contrair ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio;
- Notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal deixar de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade, ou põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros;
- Possuir débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido;
- Alienação de bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei;
- Ter sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário;
- Praticar outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito.

Note-se que a possibilidade de aplicação desse instituto é bem ampla e uma vez decretada, produzirá de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido até o limite da satisfação da obrigação. E essa indisponibilidade de bens do devedor é uma medida capaz garantir a eficácia da execução e por isso merece destaque, sendo uma importante ferramenta, principalmente contra a ocultação de patrimônio.

Ainda é válido pontuar atenção a súmula 435 do STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". A utilização dessa súmula pode poupar muito tempo das execuções fiscais em fase de citação de empresas, já que a negativa de localização no endereço cadastrado na Receita Federal já enseja o redirecionamento da execução, não se fazendo necessária continuar a busca pela localização da empresa.

Por fim, o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas é importante quando se fala numa atuação processual efetiva porque ela tem o condão de atacar diversas decisões judiciais ao mesmo tempo, desde que atendidos os requisitos legais.

O IRDR é um incidente que pode ser provocado perante os tribunais de segunda instância quando houver repetição de processos com idêntica controvérsia de direito e risco de ofensa aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Verificados esses pressupostos, o tribunal de segundo grau pode admitir o incidente para a fixação de tese, a qual será aplicada a todos os demais casos presentes e futuros em sua jurisdição.

Imaginemos vários processos, de devedores diferentes, que discutem unicamente matéria de direito sobre redirecionamento da execução aos sócios, extinção de execuções por baixo valor ou falecimento do devedor, entre outras. Nesses casos, a melhor alternativa é entrar com o IRDR, que recorrer das decisões nos processos uma a uma.

O interessante também é que o resultado desse incidente vinculará até as ações futuras, portanto é medida de impacto nas fazendas públicas de todos os entes. Esse é um instrumento que reflete muito bem o sentimento de eficiência processual, entretanto, por ser novo, precisa ser verificado como será sua aplicação na prática.

Apesar do instrumento ser recente, já temos um IRDR julgado com mérito no TRF – 1, dentro da seara tributária, mais especificamente sobre a atuação do CARF em recursos administrativos.²⁵ Além desse, também temos uma decisão recebendo o IRDR em outra matéria tributária, vinda do TRF-3. No caso, levantou-se a questão sobre se o redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios ocorre nos autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica.²⁶

²⁵ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO – TRF-1
CONSELHEIROS DO CARF
PROCESSO: 0008087-81.2017.4.01.0000
ORIGEM: 21ª Vara do Distrito Federal
AUTOR: Juízo Federal da 21ª Vara do Distrito Federal
ÓRGÃO JULGADOR: 4ª Seção
RELATOR: Novély Vilanova
DATA DO JULGAMENTO: 18/10/2017

QUESTIONAMENTO: Suspeição/impedimento de auditores fiscais/conselheiros de participar de julgamento de recursos administrativos no Carf em virtude do recebimento do “bônus de eficiência e produtividade na atividade tributária e aduaneira” instituído pela Medida Provisória 765/2016.

TESE: Durante a vigência da MP 765/2016 não havia impedimento nem suspeição de auditores fiscais participarem de julgamentos no Carf, recebendo o bônus de eficiência instituído por essa medida. Com o advento da Lei 13.464, de 10 de julho de 2017, ficou prejudicada essa discussão.

²⁶ Dado recolhido de matéria do site ConJur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-nov-20/dois-anos-justica-federal-aprova- apenas-nove-teses-ir dr>.

Portanto, ainda dentro dos processos judiciais, existem caminhos capazes de tornar a cobrança mais efetiva, mesmo com todas as ressalvas já feitas ao longo desse trabalho.

4.4 Transação em matéria tributária e protesto extrajudicial de débito tributário

Uma discussão cada vez mais presente é a aplicação de transação e protesto extrajudicial quanto às dívidas fiscais. Para nortear esse nosso tópico, utilizaremos os artigos “O protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa e a vedação de sanções políticas em matéria tributária: uma análise à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça”²⁷, dos professores Alexandre Walmott Borges, Danilo Garnica Simini e Camila Saran Vezzani; e “A transação tributária a serviço da consensualidade e da Eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo”²⁸, de Rayneider Brunelli Oliveira Fernandes.

Falando primeiro da possibilidade de protesto, temos que a lei não determinou essa modalidade como exclusiva dos títulos de crédito, havendo assim, espaço para o protesto de simples documentos comprobatórios de dívida. Esse era o argumento para aplicação do protesto até então. Em 2012, uma alteração legislativa na lei que disciplina o protesto deixou explícito que esse instituto aplica-se às Certidões de Dívida Ativa.²⁹

Assim, é legal e expressamente normatizada a possibilidade de protesto, restando agora a utilização desse recurso como alternativo ao processo judicial em determinados casos. Muitas fazendas estão regulamentando a aplicação desse instrumento, estabelecendo critérios para o utilizar em detrimento do ajuizamento de execuções fiscais. Para determinar esses casos, é interessante que haja estudos sobre perfil de dívidas, devedores, custo de cobrança judicial e extrajudicial, volume de arrecadação do ente, bem como suas receitas e despesas etc.

²⁷ SIMINI, D. G. ; VENAZZI, C. S. ; WALMOTT BORGES, ALEXANDRE. **O protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa e a vedação de sanções políticas em matéria tributária: uma análise à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**. REVISTA DO DIREITO PÚBLICO, Londrina, v.9, n.2, p.63-92, mai./ago.2014. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/18138/14916>. Acesso em: 24 de abril de 2019.

²⁸ FERNANDES, R. B. O. **A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, v. 0, p. 121-145, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226/12540>. Acesso em: 24 de abril de 2019.

²⁹ Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.

Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.

O município de Mossoró/RN, por exemplo, estabeleceu recentemente, através da Lei Ordinária nº 3.592/2017, que valores de dívidas fiscais de até R\$ 500,00 não seriam objeto de execução fiscal, dando a possibilidade de protesto³⁰. Essa novidade legislativa decorreu da necessidade do fisco municipal proteger a cobranças de seus créditos frente ao ativismo judicial em extinguir execuções que o próprio juízo entendia como de baixo valor. Entendeu o município que a saída para o entrave era deixar expresso em lei um valor limite em que não se justificaria o ajuizamento da execução.

Esse fato é interesse, inclusive, para evidenciar a total crise que estamos vivendo dentro desse sistema de cobrança tributária. De um lado, temos um Judiciário quase engolido pelo volume das ações de execução de fiscal, do outro a necessidade de cumprir metas estabelecidas pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), e de outro as Fazendas Públicas fazendo ajuizamentos irrestritos e em massa. Um verdadeiro colapso.

Já quanto à transação tributária, ainda não temos uma aplicação tão simples como do protesto. Apesar do protesto, em tempos anteriores a normatização expressa de sua aplicação às CDA's, também ter sido objeto de muitas discussões, hoje já tem sua aplicação pacificada.

O próprio CTN (Lei n. 5.172/1966) prevê o instituto da transação, dando a possibilidade de realização das concessões mútuas. Mas em que consiste transacionar para o mundo jurídico? Segundo Clóvis Beviláqua (1955, p. 144)³¹, a transação “é um ato jurídico pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas”. Desse conceito, já se vislumbra a dificuldade, até mesmo retórica, de se aplicar esse instituto às questões tributárias. Teria espaço para transação diante da estrita legalidade e indisponibilidade

³⁰ Art 6º, parágrafo único: Parágrafo único. Não serão ajuizadas execuções fiscais de créditos tributários e não tributários inscritos em Dívida Ativa cujo valor consolidado, para um mesmo contribuinte ou responsável tributário, seja igual ou inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais), exceto nos casos de o crédito:

I - originar-se de fato tipificado como crime;

II - decorrer de substituição tributária;

III - for resultante de multa aplicada por Tribunal de Contas;

IV - tratar-se de restituição ou ressarcimento de danos ao erário municipal.

Art. 7º Para cobrança administrativa, além de outras medidas previstas em lei, poderão ser utilizados serviços de instituições financeiras públicas, aplicando-se o disposto no art. 58 da Lei Federal nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

[...]

Art. 8º O Procurador Geral do Município e o Secretário Municipal da Fazenda fixarão critérios para priorização da cobrança administrativa ou judicial dos créditos do Município, em razão do valor consolidado do crédito tributário de um mesmo contribuinte ou responsável tributário e da data da prescrição.

§ 1º A Procuradoria-Geral do Município fica autorizada a apresentar pedido de desistência das execuções fiscais já ajuizadas cujo valor consolidado for equivalente ou inferior ao fixado no parágrafo único do art. 6º, desde que não tenha havido citação válida.

³¹ BEVILÁQUA, Clóvis. Teoria geral do Direito Civil. Rio de Janeiro: editora Francisco Alves, 1955. P. 144.

do interesse público? Em caso positivo, seria instrumento capaz de tornar a cobrança do crédito tributário mais efetiva? Vejamos mais a fundo a seguir.

Para responder essas questões, precisamos fazer alguns apontamentos. O primeiro é que a dicotomia entre direito público (marcado pelas relações verticais entre Estado e população e tudo que elas representam) e o direito privado (marcado pelas relações horizontais) está consideravelmente defasada. Atualmente, considera-se que esses conceitos se intrincam de modo na prática, que não é acertado dividir as relações jurídicas como puramente de direito público ou de direito privado.

E como bem fala Rayneider Brunelli (2015, p. 127-128):

Parece que o Direito Tributário não passa ileso a todas essas mudanças paradigmáticas. Numa perspectiva gerencial, principalmente depois da inserção do princípio da eficiência, com a intenção de promover o aprimoramento da governança, no art. 37 da CF/88, pode-se pensar que a transação tributária merece uma releitura. [...] Com a introdução da eficiência no bojo dos princípios da Administração, pretendeu-se romper com a lógica burocrática e perseguir um modelo focado em resultados.

Portanto, se olharmos a partir do princípio da eficiência, a utilização da transação em matéria tributária pode justificar-se. Nesse passo, a consensualidade no Direito Tributário poderia operar como o ímpeto do Estado pela eficiência para resguardar o interesse público. Ademais, a partir das reformas constitucionais mais recentes do Estado, o resultado da ação administrativa passa a ser interpretada como parte essencial do conceito de finalidade pública.

Em contrapartida, estão os que rechaçam a transação por entender que ela não deve prevalecer frente ao comando do art. 3º do CTN de que a atividade arrecadatória deva ser plenamente vinculada. Está nessa corrente Eduardo Marcial Ferreira Jardim (1998, p. 402) ao entender que o art. 171 do CTN (que prevê a transação) deveria ser revogado ou declarado inconstitucional por ofensa à vinculabilidade da arrecadação tributária.

Rayneider Brunelli (2015, p. 130) resume essa celeuma doutrinária da seguinte forma:

“O entendimento pela vinculabilidade plena da atividade arrecadatória encontra subsídio nos desdobramentos teóricos do princípio da supremacia do interesse público, enquanto a admissão de alguma discricionariedade no setor focará suas conclusões na necessidade de eficiência da Administração”.

Levantadas essas questões, o fato é que há expressa previsão normativa do instituto da transação dentro do Código Tributário Nacional, e que esse dispositivo não foi declarado inconstitucional. Portanto, as Fazendas Públicas não estão impedidas de utilizar o instrumento, mediante regulamentação de cada ente.

5 UMA ANÁLISE DAS EXPERIÊNCIAS LATINO-AMERICANAS DE COBRANÇA E RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Nesse subtópico, nosso objetivo é trazer um panorama de como se tem recuperado créditos tributários dentro da América Latina, numa perspectiva de ampliação de horizontes em busca de soluções. Até aqui, procuramos soluções dentro dos nossos próprios sistemas, basicamente, pensar como nossas próprias engrenagens poderiam funcionar melhor, já nesse tópico, olharemos para o funcionamento de outros sistemas. O recorte geográfico que fizemos deu-se em função das similitudes econômicas e culturais dentro desse grupo ser maior do que se trouxéssemos países asiáticos e europeus, por exemplo.

Aqui traremos experiências da América Latina a partir do artigo “Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns Países da América Latina: entre eficiência administrativa e Segurança jurídica” (2016), dos professores Flávio Couto Bernardes e Karol Araújo Durço.

Esse artigo analisa justamente a execução fiscal em alguns países da América Latina, na ótica dos princípios da eficiência e da segurança jurídica. Ele exemplificada as três modalidades de execução fiscal adotadas na América Latina (puramente administrativa, puramente judicial e a administrativa-judicial), a fim de, num passo seguinte, realizar uma breve análise crítica sobre cada um desses modelos.

Dentre as questões levantadas nesse artigo, temos os dados de um estudo realizado por John D. Brondolo (2001), em que evidencia o grau eficiência da Administração Fazendária na exigência do crédito tributário inadimplido e no combate à evasão fiscal. Nesse estudo, constatou-se que os países da América Latina lideram a lista dos mais morosos quando se refere ao cumprimento dos deveres oriundos das obrigações tributárias, sendo que o Brasil, dos países pesquisados, perde apenas para a Ucrânia.

Mas, apesar da situação descrita, os professores Flávio Couto Bernardes e Karol Araújo Durço (2016, página 287) bem afirmam que:

Todavia, não se pode admitir que a morosidade da gestão pública possa servir de justificativa para se aniquilar direitos e garantias fundamentais do cidadão, como o exercício do direito à ampla defesa, através de recursos administrativos e judiciais, por constituir uma das vigas do princípio da segurança jurídica. A mudança deve se dar na eficiência da administração pública e não na supressão dos direitos outorgados ao povo pelos diversos textos constitucionais, como será objeto de maior investigação ao longo do presente estudo.

Como já dito, o artigo em análise tratou de cada um dos três modelos de execução fiscal existentes na América Latina. O primeiro deles foi o modelo judicial de Execução Fiscal que é o adotado no Brasil. Por esse modelo, a ação de execução fiscal é o meio processual tributário adequado para que o sujeito ativo da obrigação busque a satisfação do crédito tributário, utilizando-se do Poder Judiciário para que se realizem todos os atos de expropriação do patrimônio do executado no montante necessário à extinção do crédito. A principal crítica é a demora e falta de efetividade desse meio de cobrança, visto que pequenas porcentagens das ações são exitosas quanto a sua finalidade.

Já o modelo administrativo caracteriza-se pela vedação ao Poder Judiciário em entrar no mérito da cobrança tributária. Aqui, o processo administrativo só pode ser revisto pelo Poder Judiciário na hipótese de erro na aplicação dos aspectos formais da exigência tributária. Esse modelo é praticado, por exemplo, no Peru. A crítica a esse modelo é que se observa nele uma ausência significativa de normas ressaltando as garantias fundamentais do cidadão, sobretudo no tocante ao princípio da ampla defesa.

O terceiro modelo é o híbrido. Nele, pensando-se em assegurar uma maior eficiência à Administração Pública, foi atribuído aos órgãos fazendários uma maior autonomia de atuação, não dependendo de ingressar com a ação perante o Poder Judiciário para a adoção, por exemplo, das medidas de natureza cautelar, permitindo a prática de atos administrativos auto-executivos. Ele é o modelo adotado pela Argentina. Neste último modelo, explicam Flávio Couto Bernardes e Karol Araújo Durço (2016, página 294-295) que:

O processo de execução fiscal foi, em grande parte, substituído por um procedimento da Administração Tributária, em que os atos administrativos foram dotados de definitividade e auto-executoriedade. Neste passo, foi revertida a possibilidade de revisão judicial do fundamento do crédito tributário, da motivação do ato de lançamento, restando ao sujeito passivo a discussão administrativa do título executivo. [...] A execução fiscal permanece como ação judicial, prevista no Código de Processo Civil e Comercial Nacional. [...] O impulso processual, contudo, será realizado pelo agente fiscal, integrante da Administração Pública, ficando o juiz restrito ao exame das exceções ligadas à regularidade e liquidez do título executivo.

Nesse último modelo, a crítica da falta de segurança jurídica apontada no modelo anterior ainda permanece, graças à possibilidade de se efetivar penhora sobre bens móveis e imóveis, sem o prévio crivo de órgão jurisdicional, embora o título em que se funda a dívida ainda possa ser discutido no Judiciário.

Note-se que, pelos modelos adotados na América Latina, há um intenso dilema entre eficiência e garantias dos contribuintes, segundo os olhares dos brasileiros.

Outra questão observada, para além das diferenças nos modelos de cobrança, é que na América Latina, muitos países têm obtido significativo êxito na criação de órgãos especializados na fiscalização e cobrança dos denominados “grandes contribuintes”.

Essa especialização é bastante interessante, uma vez que tem por base o perfil da dívida e dos devedores, destacando as particularidades que justificam a adoção de medidas distintas para determinados grupos. E essa desigualdade formalmente gerada serve, justamente, para garantir uma igualdade material nas cobranças. A ideia é evitar, sobretudo, que quem mais deve, seja quem menos pague.

Apesar disso, à eficiência da Administração Fazendária na exigência do crédito tributário inadimplido e no combate à evasão fiscal é preocupante por toda América Latina. Os países da América Latina lideram a lista dos mais morosos quando se refere ao cumprimento dos deveres oriundos das obrigações tributárias, sendo que o Brasil, dos países pesquisados, perde apenas para a Ucrânia.

6. EXPERIÊNCIAS ESTADUNIDENSES DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Nosso objetivo em trazer outras experiências internacionais é expandir ainda mais os horizontes acerca de como os países tem cobrado tributo. Se analisarmos os três modelos latino-americanos trazidos, a cobrança pressupõe um processo de execução, seja na esfera judicial (Brasil), administrativa (Chile) ou mista (Argentina). Entretanto, há países que não cobram tributos por meio de execução, como é o caso dos Estados Unidos, por exemplo.

Nos Estados Unidos, a cobrança acontece por meio de um procedimento denominado *tax collection procedure*, que numa tradução literal significa “procedimento de cobrança de tributos”. O fisco norte-americano (*Internal Revenue Service* – IRS, no âmbito federal) somente recorre à via judicial na hipótese de concurso de credores, por um procedimento semelhante à falência, denominado *foreclosure action*, proposto perante a justiça federal (*District Courts*).³²

³² Dados divulgados em: QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada. Consultoria Legislativa, estudos e notas técnicas, 2016.** Páginas 3-13. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 24 de abril de 2019.

Lá, culturalmente, observa-se a *voluntary compliance*. O maior meio de coação é o moral: “aquele que não paga o que deve tem sobre si não apenas uma carga financeira, mas um severo desvalor moral” (QUEIROZ E SILVA, 2016, página 13)³⁰.

Ademais, dentro da tendência sistêmica dos EUA para os meios autocompositivos ou heterocompositivo por arbitragem, os servidores responsáveis pela cobrança têm altíssimo grau de poder e discricionariedade, assistindo-lhes as prerrogativas de cobrar, penhorar, levar a leilão bens e até mesmo dar descontos e parcelar débitos. Sempre há uma avaliação por parte dos servidores sobre o potencial de sucesso de uma cobrança, sob a justificativa de que é não aceitável desperdiçar esforços com cobranças infrutíferas.³⁰

É interessante notar que o Código de Ética e Disciplina da OAB diz que é dever dos advogados inscritos na nossa ordem, sejam públicos e privados, fazer esse juízo prévio da viabilidade das demandas que os procuradores americanos fazem como regra.

Outra elemento interessante da cobrança tributária estadunidense é o acordo *offer-in-compromise* (OIC), por ele o fisco perdoa parte do débito devido por contribuintes que demonstrem a impossibilidade concreta de pagá-lo. Este contribuinte deve preencher certos requisitos, mas o agente público é dotado de discricionariedade para aceitar ou não a proposta de OIC oferecida pelo contribuinte. Um dos requisitos é que o contribuinte se comprometa com a conformidade voluntária futura em suas obrigações tributárias.³³

Esses atos discricionários podem ser revisto dentro da própria esfera administrativa, através da figura do Advogado Nacional do Contribuinte, que trata-se de um setor específico da administração.

Embora dotado de prerrogativas e discricionariedades, esse modelo tem alcançado melhores resultados de arrecadação a cada ano em função dos acordos com os contribuintes devedores, e não em virtude de cobrança efetivamente coativa³³.

Ademais, sobre esse grau de discricionariedade investido no procurador, é válido voltar-nos ao caso brasileiro e retomar a Lei Municipal de Mossoró nº 3579/2017, em seu artigo 8º, que diz: “o Procurador Geral do Município e o Secretário Municipal da Fazenda fixarão critérios para priorização da cobrança administrativa ou judicial dos créditos do Município, em razão do valor consolidado do crédito tributário de um mesmo contribuinte ou responsável

³³ Informações constantes em: QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada. Consultoria Legislativa, estudos e notas técnicas, 2016.** Páginas 14-15. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 24 de abril de 2019.

tributário e da data da prescrição.” Ou seja, em certa medida, temos prenúncios de discricionariedade investidos no agente público em matéria tributária.

Entretanto, por tratar-se de lei recente, seus impactos ainda devem ser monitorados e avaliados. Mas vemos que nosso modelo de cobrança pode ganhar traços de cobrança tributária parecidos com países como os EUA.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao término desse trabalho, por todo diagnóstico colhido da problemática, vimos como é urgente repensar as práticas brasileiras de cobranças de créditos tributários. O impacto do modelo atual de cobrança ressoa em várias esferas, tais como na qualidade do serviço jurisdicional prestado, financiamento dos serviços públicos, sentimento de injustiça entre os contribuintes, entre outros.

Dentre o que precisa ser urgentemente extirpado, está a prática de execuções fiscais com status de aventuras jurídicas, a saber: cobranças de dívidas de pessoas já falecidas, de valores incontestavelmente irrisórios, etc.

Para cada um desses casos, a lógica jurídica-administrativa apresenta soluções. Não se fala em abandono ou renúncia de créditos tributários, mas sim, na reflexão acerca da forma mais eficiente de cobrá-los

Este trabalho não se propôs a trazer um novo modelo de cobrança fiscal, apesar de trazer diferentes modelos praticados internacionalmente. Foram mostradas propostas para tornar as cobranças tributárias mais eficientes, dentro das construções normativas que já temos.

Ademais, concluímos também que não precisamos pensar a eficiência dessa atividade em contraposição à segurança jurídica do Fisco ou às garantias do contribuinte. Estamos vivendo uma tendência a desjudicialização no Brasil e a busca de maior efetividade processual. Esses dois movimentos coadunam com a cobrança eficiente do crédito tributário.

Nesse passo, podemos pontuar diversas normas que já existem no Brasil que dão respaldo a esse movimento de desjudicialização da cobrança tributária, como a possibilidade de protesto, transação, parcelamento, o dever da análise da viabilidade jurídica das execuções, entre outras.

Como constatado ao longo do texto, não se trata da extinção do instrumento da execução fiscal judicial, e sim de um ajuizamento mais criterioso, com base numa análise econômica do

Direito. Demandando-se, para isso, uma melhor estruturação entre secretarias fazendárias, procuradorias e Judiciário.

Por mais sensível que sejam os temas que envolvem o fisco, em razão de uma memória remota de exploração estatal por meio de cobranças tributárias fora de um estado de direito, não podemos isentá-lo das recentes discussões internas acerca de métodos adequados de resolução de litígios. O momento histórico já é outro. Caminhamos para o gradual amadurecimento dos métodos extrajudiciais de resolução sobre as mais diversas questões.

Os princípios da segurança jurídica, inafastabilidade da jurisdição, indisponibilidade do interesse público, legalidade, eficiência e etc., não fazem sentido se não aplicados a partir de análises sociais, econômicas e culturais.

Os modelos de cobrança tributária extremamente rígidos já fizeram sentido outrora para se contrapor a realidades sociais indesejadas. Hoje, essa mesma rigidez que foi a solução para fatos sociais no passado, pode ser um fator desencadeador de problemas. Essas questões atuais demandarão respostas apropriadas para seu contexto. É improvável que se traga propostas adequadas apenas analisando regras e princípios jurídicos, sem adentrar nos problemas fáticos.

Por isso, é válido pontuar que estamos vivendo um cenário muito propenso a investigação das melhores propostas para a questão da cobrança tributária: o Conselho Nacional de Justiça, através do programa Justiça em Números, produz dados sólidos sobre a realidade dos processos judiciais no Brasil; os órgãos oficiais têm vastos estudos sobre a arrecadação tributária nacional; as universidades e o próprio Judiciário estão cada vez mais atentos aos métodos eficientes de solução de impasses com repercussão jurídica.

Certamente, as melhores propostas passarão por um processo de migração da cobrança de determinados créditos da esfera judicial para a esfera administrativa, respeitadas as ressalvas sobre a execução forçada por sub-rogação, por exemplo. Além disso, a integração e estruturação informacional das secretarias e procuradorias é indispensável. E nos casos imperativos de provocação judicial, priorização dos institutos processuais que garantam maior eficiência no pleito, como cautelares fiscais, IRDR e aplicação diligente da Súmula 435 do STJ.

REFERÊNCIAS

- BERNARDES, F. C. DURÇO, Karol Araújo. Os Mecanismos de Execução do Crédito Tributário em alguns países da América Latina: entre Eficiência Administrativa e Segurança Jurídica. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 285 – 306. Jan/Jun.2016. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1049/pdf>. Acesso em: 24 de abril de 2019.
- BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria geral do Direito Civil**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1955.
- CUNHA, Alexandre dos Santos. KLIN, Isabela do Vale. PESSOA, Olívia Alves Gomes. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: Ipea, 2011. (Nota técnica nº 111230) Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf >. Acesso em 03 de julho de 2019.
- FERNANDES, R. B. O. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, p. 121-145, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226/12540>. Acesso em: 24 de abril de 2019.
- GABARDO, Emerson. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo II (recurso eletrônico): direito administrativo e constitucional** / coord. Vidal Serrano Nunes Jr. [et al.] – São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017 Recurso eletrônico World Wide Web (10 tomos). Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/pdfs/principio-da-eficiencia,-o_58edc663b888b.pdf. Acesso em 07 de julho de 2019.
- GAJARDONI, Fernando da Fonseca; ZUFELATO, Camilo. **Processo Civil**. 7. ed. São Paulo: Juspodivm, 2019.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Crítica da execução fiscal como meio de cobrança do crédito público em massa: horizontes, aperfeiçoamento e alternativas**. REVISTA DA AGU, v. 17, p. 233-259, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil – Volume único**. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada. Consultoria Legislativa, estudos e notas técnicas**. Brasília, 2016. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em: 24 de abril de 2019.

SCHERER, Tiago. Execução fiscal: novas perspectivas. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 64, fev. 2015. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao064/Tiago_Scherer.html Acesso em: 24 de abril 2019.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Execuções fiscais e interesse público em matéria tributária: uma análise de Direito e Economia**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol.123. Julho- agosto de 2015.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2016. (Estudo técnico nº 12023). Disponível em: < https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet>. Acesso em 03 de julho de 2019.

SIMINI, D. G. ; VENAZZI, C. S. ; WALMOTT BORGES, ALEXANDRE. **O protesto extrajudicial de certidões de dívida ativa e a vedação de sanções políticas em matéria tributária: uma análise à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**. REVISTA DO DIREITO PÚBLICO, Londrina, v.9, n.2, p.63-92, mai./ago.2014. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/18138/14916>. Acesso em: 24 de abril de 2019.

_____. **Função social dos tributos** / Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009. Disponível em: <http://portaldoprofessor.mec.gov.br/storage/materiais/0000008740.pdf>. Acesso em: 07 de julho de 2019.

_____. **Relatório Justiça em Números 2018: ano-base 2017**/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2018. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>>. Acesso em 03 de julho de 2019.

_____. Lei Ordinária do Município de Mossoró nº3592, de 22 de dezembro de 2017. **Dispõe sobre a cobrança dos créditos do Município, e dá outras providências.** Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/rn/m/mossoro/lei-ordinaria/2017/359/3592/lei-ordinaria-n-3592-2017-dispoe-sobre-a-cobranca-dos-creditos-do-municipio-e-da-outras-providencias>>. Acesso em 06 julho. 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 24 abril. 2019.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em 24 abril. 2019.

_____. Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992. **Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm>. Acesso em 24 junho. 2019.

_____. Lei Ordinária do Município de Mossoró nº3592, de 22 de dezembro de 2017. **Dispõe sobre a cobrança dos créditos do Município, e dá outras providências.** Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/rn/m/mossoro/lei-ordinaria/2017/359/3592/lei-ordinaria-n-3592-2017-dispoe-sobre-a-cobranca-dos-creditos-do-municipio-e-da-outras-providencias>>. Acesso em 06 julho. 2019.