

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

JULYENE CORTEZ DE ALBUQUERQUE FERREIRA

**SATISFAÇÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO E OS DIREITOS E GARANTIAS DO
CONTRIBUINTE**

Recife
2017

JULYENE CORTEZ DE ALBUQUERQUE FERREIRA

**SATISFAÇÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO E OS DIREITOS E GARANTIAS DO
CONTRIBUINTE**

Monografia apresentada como requisito para
obtenção do título de Bacharel em Direito pela
Faculdade Damas da Instrução Cristã.

Orientador: Prof. Dr. André Felipe Canuto Coelho.

Recife
2017

Ficha catalográfica
Elaborada pela biblioteca da Faculdade Damas da Instrução Cristã

F383s Ferreira, Julyene Cortez de Albuquerque.
Satisfação pela via administrativa do crédito tributário definitivamente constituído e os direitos e garantias do contribuinte / Julyene Cortez de Albuquerque Ferreira. - Recife, 2017. 55 f.

Orientador: Prof. Dr. André Felipe Canuto Coelho.
Trabalho de conclusão de curso (Monografia - Direito) – Faculdade Damas da Instrução Cristã, 2017.
Inclui bibliografia

1. Direito. 2. Execução fiscal. 3. Processo administrativo. 4. Crédito tributário. I. Coelho, André Felipe Canuto. II. Faculdade Damas da Instrução Cristã. III. Título

CDU 340

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO
CURSO DE DIREITO

JULYENE CORTEZ DE ALBUQUERQUE FERREIRA

**SATISFAÇÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO
DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO E OS DIREITOS E GARANTIAS DO
CONTRIBUINTE**

Defesa Pública em Recife, _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Presidente: Prof. Dr. André Felipe Canuto Coelho

Examinadora: Prof^a. Dr^a. Bruna Estima Borba

Examinador: Prof. Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti

AGRADECIMENTOS

Ao Professor e orientador Dr. André Felipe Canuto Coelho, por todo apoio prestado na construção deste trabalho e pela paciência despendida.

À Professora Dra. Bruna Estima, pelas contribuições concedidas ainda na concepção desta obra.

Ao corpo docente e administrativo desta instituição de ensino, que colaborou para a minha formação.

Aos discentes que estavam ao meu lado nos últimos cinco anos, em especial as senhoras Amanda Salgado, Pérola França e Rúbia Silva e os senhores Adonias Lima, Cleyton Hercílio, José Claudivam e Pedro Ulisses, pela companhia, compreensão e cooperação.

RESUMO

Ao longo dos anos, acumulam-se processos de execução fiscal no judiciário. As demandas dessa natureza provocam uma sobrecarga nos juízos, repercutindo de forma negativa sobre os índices da prestação jurisdicional. A pretexto de mudar essa realidade, sob a promessa de conferir maior celeridade e eficiência à ação de cobrança dos créditos tributários, tramita no poder legislativo o projeto de lei (PL) nº 2412 de 2007 que propõe a translação da competência do processamento das execuções fiscais para a esfera administrativa, entregando à Administração Pública o poder de julgamento do seu próprio devedor. Em face dessa expressiva mudança sugerida, a presente pesquisa teve como objetivo a análise do modelo proposto pelo projeto diante das diretrizes do ordenamento jurídico brasileiro. Afinal, nos executivos fiscais, ao direito à satisfação do crédito opõe-se o direito à propriedade, garantido pela Constituição Federal ao contribuinte. Para tanto, foi adotado o método hipotético-dedutivo, construindo-se o conhecimento à luz da norma, da doutrina e da jurisprudência. Em face do que foi explorado, concluiu-se que em nome do interesse coletivo pretende-se legitimar atos corrompidos, violadores dos preceitos fundamentais, constituindo, por isso, um projeto de lei não merecedor de aprovação.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Processo Administrativo Fiscal. Crédito Tributário.

ABSTRACT

Throughout the years, the judiciary accumulates processes of tax enforcement. The demands of this sort lead to a overload in the courts, reverberating in a negative way on the rating of Brazilian legal assistance. On the pretext of changing this reality and under the promise of granting procedural promptness and efficiency to the recovery of tax claims, the bill PL 2414/2017 is under way at Congress and proposes the translation of tax foreclosures processing competence to the administrative sphere, giving the Public Administration judgment power of its own debtor. In view of such significant change, the present research aimed to analyze the model proposed by the bill in accordance to the guidelines of Brazilian legal system. After all, the right to credit satisfaction opposes the right to property in the fiscal demands, guaranteed to taxpayers by the Brazilian Federal Constitution. For this purpose, the present study adopted the hypothetical-deductive method, building knowledge in light of law, doctrine and jurisprudence. Considering what has been explored, the study concluded that the bill intends to legitimize corrupt acts in the name of collective interest, also violating fundamental precepts, and therefore constitutes a Congress project that does not deserve approval.

Keywords: Fiscal Execution. Fiscal Administrative Process. Tax Credit.

LISTA DE ABREVIATURAS

ART	Artigo
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LEF	Lei de Execução Fiscal
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PGF	Procuradoria Geral Federal
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PL	Projeto de Lei
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	SOBRE AS MÃOS DO EXECUTIVO: O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	11
2.1	O poder que emana do povo e serve a todos: o Poder de tributar e a solidariedade	11
2.2	O poder sobre o povo: o processo administrativo	15
2.2.1	Do processo e do procedimento	15
2.2.2	Dos Princípios	18
2.2.2.1	Do Devido Processo Legal e da Ampla Defesa e do Contraditório	19
2.2.2.2	Legalidade Objetiva e da Oficialidade	21
2.2.2.3	Verdade Material	22
2.2.2.4	Informalismo	24
2.2.2.5	Publicidade e da Cientificação	24
2.3	Do processo administrativo fiscal vigente	26
3	SOB OS OLHOS DO JUDICIÁRIO: A EXECUÇÃO FORÇADA	30
3.1	A execução fiscal	30
3.2	A execução fiscal em números: panorama atual das execuções fiscais em curso na justiça federal, segundo o Conselho Nacional de Justiça	32
3.3	Dados do IPEA: o processo de execução fiscal por dentro	34
4	À ESPERA DO PODER LEGISLATIVO: A PROPOSTA PARA A EXECUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA VIA ADMINISTRATIVA ..	39
4.1	Breve histórico	39
4.2	O projeto de lei nº 2412 de abril de 2007	40
5	CONCLUSÃO	49
6	REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

O título de contribuinte tem uma razão de ser. Sob a vigilância do Estado e perante seus pares, o indivíduo ostenta o dever solidário de pagar tributos, obrigação essa essencial à materialização dos direitos fundamentais individuais e coletivos, por permitir o financiamento dos gastos públicos ou pela mera distribuição do ônus da tributação.

Concebido unilateralmente mediante processo de natureza administrativa, o crédito tributário poderá ser recebido – quando não satisfeito espontaneamente – mediante procedimentos legais realizados pelo Fisco, que impõem restrições sobre bens e direitos do contribuinte inadimplente. No entanto, vê-se que tais medidas nem sempre são eficazes, admitindo-se à Fazenda Pública socorrer-se do Judiciário para a satisfação forçada do crédito público. Neste ponto, importa salientar que o processo administrativo não goza do *status* de fase preparatória para a execução fiscal, por caracterizar-se, de fato, como um processo de conhecimento cuja finalidade é a constituição do crédito tributário e, eventualmente, o título executivo extrajudicial.

Nesta seara, destaca-se que, diferentemente do processo administrativo tributário, no qual a figura do Poder Executivo confunde-se como parte e julgador, a execução fiscal promove a solução do conflito perante um órgão investido na função jurisdicional, sendo observada a angularização da relação processual, na qual o Estado-juiz se põe em posição equidistante dos sujeitos processuais. Então, sob a égide do Judiciário, garante-se efetivamente o direito líquido e certo reservado ao exequente, permitindo-se ao Fisco a cobrança coercitiva de seus créditos, mediante a privação do devedor ao seu patrimônio na medida do seu débito.

De outra forma, o processo de execução fiscal, uma das ações de maior incidência no foro, constitui uma garantia fundamental ao devedor, por permitir a concretização da segurança aos direitos constitucionais à ampla defesa e o contraditório, ao devido processo legal, à propriedade e outros mais, representando, assim, um instrumento no qual o executado e a Fazenda Pública confiam a solução da lide a um julgador independente e imparcial.

Contudo, segundo os dados recentemente publicados pelo Conselho Nacional de Justiça (2016, p. 61), os processos dessa natureza impactam negativamente sobre a atuação do Poder Judiciário, já que representam 39% do total

dos casos pendentes e estão acompanhados da impressionante taxa de congestionamento de 91,9% nas esferas estadual e federal da justiça. Por outro lado, destaca-se a capacidade arrecadatória desses processos, que atinge valores pecuniários de grande monta.

Apreciando as informações referentes a esse meio de cobrança edificado pela Lei nº 6.830/80 e conduzido subsidiariamente pelas normas do Código de Processo Civil, Martins (2012, p. 399) assevera que, após mais de trinta anos, a lei regente da execução fiscal envelheceu, e, por isso, necessita de vários reparos e atualizações a fim de promover a modernidade e eficiência do processo, qualidades até então não atingidas por leis modificativas posteriores.

Nesse contexto, alterar parcial ou completamente o modelo de execução fiscal, fortalecendo a via administrativa parece tentador. A morosidade do Judiciário surge como justificativa basilar para os principais projetos de lei que hoje tramitam no Poder Legislativo. Apensados por conexão de matéria, os projetos buscam a atualização do rito processual, a redução da litigiosidade, a transparência, a celeridade, a eficiência e a simplificação da prestação jurisdicional.

Mas, diante do cenário descrito, questiona-se a viabilidade jurídica da satisfação do crédito tributário definitivamente constituído pela via administrativa no Brasil.

À primeira vista, desponta-se a hipótese de ofensa aos princípios fundamentais constitucionais, o que vedaria a implementação da execução de natureza administrativa. Diante dessa suspeita, faz-se necessário provocar a discussão acerca do fortalecimento do procedimento administrativo.

Assim, compreender a via administrativa com especial ênfase sob o aspecto principiológico é de fundamental importância para construir a análise crítica aos projetos de lei que hoje tramitam no Poder Legislativo e objetivam a expressiva mudança dos procedimentos executórios, em especial, o Projeto de Lei nº 2412 de abril de 2007, que tramita há anos sob a expectativa de trazer às mãos do Executivo a solução dos problemas do Judiciário advindos do uso desse Poder para a satisfação do crédito tributário.

Com o fim de verificar a possibilidade jurídica da adoção da execução fiscal administrativa no país, analisa-se as características do processo administrativo fiscal e os princípios fundamentais que o regem, bem como o impacto do modelo de execução fiscal judicial vigente sobre a prestação jurisdicional e os cofres públicos e,

ainda, expõe-se algumas mudanças sugeridas pelo Projeto de Lei nº 2412/2007, analisando-se a compatibilidade dessas mudanças frente aos direitos e garantias dos contribuintes. Para tanto, foi adotado o método hipotético-dedutivo, a partir do qual o a construção do conhecimento se dará à luz da norma, da doutrina e da jurisprudência - obtidas através da documentação indireta, mediante a ampla pesquisa bibliográfica e documental.

Assim, no presente trabalho, o estudo transitará entre os três poderes do Estado. No primeiro momento, sobre as mãos do Executivo, onde encontra-se o processo administrativo fiscal, aprecia-se a relação Estado-contribuinte e seus princípios norteadores. Em um segundo momento, sob os olhos do Judiciário, a execução forçada é o objeto de apreciação em uma perspectiva diferente: expressa em números, observa-se um retrato da realidade do Poder Judiciário esculpida pelos executivos fiscais. Por fim, é analisado, à luz do que preceitua o Ordenamento Jurídico Brasileiro, o “neo modelo” de execução, proposto pelo Projeto de Lei nº 2412/2007, construído sob a promessa de maior celeridade, transparência, economicidade e eficiência, que segue à espera do Poder Legislativo.

2 SOBRE AS MÃOS DO EXECUTIVO: O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O tributo é muito mais que um valor. Em verdade, esse seria apenas a sua face material, enquanto sua outra parte, intangível, enraíza-se nos direitos fundamentais, que são sua própria razão de ser.

Em nome do interesse público, sobre seus contribuintes, o Estado exerce a atividade de cobrança, na qual tem sua liberdade e seus limites concebidos na mesma fonte: o Ordenamento Jurídico.

2.1 O poder que emana do povo e serve a todos: o Poder de tributar e a solidariedade

A Constituição Brasileira de 1988 remodelou o ordenamento jurídico pátrio. Afastando-se do Estado Liberal, antes base para a construção das normas nacionais, a Carta reconstruiu os ideais do país.

Instituindo entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos, o texto da Lei Maior marca o desenvolvimento social como um ideal a ser perseguido. Sob uma visão holística, o constituinte registrou a preocupação com a garantia do exercício dos direitos de caráter coletivo e individual a partir da proteção à liberdade, à segurança, do bem-estar, da igualdade e da justiça sem, contudo, desvencilhar-se da busca pela construção de uma sociedade fraterna (SILVA; COSTA, 2011, p. 149).

Ao consagrar a solidariedade dentre os valores norteadores na formação de um povo, a intenção do legislador não poderia ser outra senão instituir uma sociedade composta por sujeitos que, além de se empenharem pela defesa e promoção de direitos próprios, sejam impulsionados pelo espírito coletivo (SILVA; COSTA, 2011, p. 150).

Por certo, o ser humano é observado como indivíduo dotado de necessidades particulares, íntimas, e que age eminentemente em seu próprio benefício, contudo, o Texto Constitucional determina o agir subjetivo mitigado, de modo a imprimir sobre cada sujeito a necessária observação dos interesses do outro

perante suas próprias ações. Aqui, de pronto, percebe-se que o ser não é visto tão somente como elemento singular isolado, mas como instrumento essencial à composição da comunidade e à perseguição do bem coletivo.

Dissertando sobre o tema, Silva e Costa (2011, p. 149) afirmam que ao conceito de solidariedade estão relacionadas ideias que guardam acepções distintas, mas que se complementam. Explica-se.

Segundo as autoras, a solidariedade imprime um sentido objetivo e um subjetivo. O primeiro trata do reconhecimento do sujeito como componente de um corpo coletivo. Nesse ponto, o indivíduo, percebendo sua ligação aos demais membros da comunidade, passa a carregar a responsabilidade social, comum a todos que o cercam. A face subjetiva, por sua vez, atinge o aspecto mais íntimo: a consciência. Após admitir que pertence a um ambiente plural, o homem passa a expressar sentimento quanto à sua posição diante do grupo quando, então, vincula-se à concepção de ética social.

Esses dois aspectos trazidos por Silva e Costa (2011, p. 149) fundamentam as ações colaborativas recíprocas, que se aproximam à fraternidade.

Assim, ao adotar a solidariedade como base do Ordenamento, propõe-se o desestímulo às condutas egocêntricas e o individualismo exacerbado. Para tanto, incita-se a admissão da responsabilidade social, por cada sujeito, frente à coletividade e, principalmente, em face daqueles mais fragilizados, imergidos em condições de vulnerabilidade socioeconômica (SILVA; COSTA, 2011, p. 150).

Vê-se, portanto, que a opção tomada pelo constituinte serve como condutor na promoção do bem estar e do desenvolvimento social, humano e político, motivando o compromisso do Estado brasileiro junto aos direitos sociais e individuais que, não exaustivamente, foram elencados na Constituição.

Contudo, há um preço. Aos direitos, para que saiam do plano das ideias e do papel, materializem-se e atinjam efetivamente os jurisdicionados, atribui-se um custo.

Não seria demais destacar que a cada direito, reserva-se um dever. São os dois lados de uma mesma moeda. Ao Estado, cabe o cumprimento das promessas concebidas pela Carta Magna, destinadas aos sujeitos regidos por seus ditames. Deste modo, indispensável é o uso de recursos com o fim de por no mundo dos fatos os propósitos de nortear a organização do Estado (SILVA; COSTA, 2011, p. 150). Dissertando sobre o tema, Nabais (2002, p. 21) afirma que os custos atrelados aos

deveres fundamentais representam, na verdade, o ônus suportado para a própria existência e sobrevivência do Estado, constituindo, portanto, elemento vital.

Volta-se, nessa discussão, a solidariedade. Aquela que, como dito, põe limites no agir subjetivo, agora também confere ao indivíduo o dever de arcar com as despesas públicas destinadas à manutenção do bem-estar social.

Então, o ciclo se fecha. Tornar concretos os direitos constitucionais assegurados a todos, indistintamente, é, decerto, dever do Estado. Mas, desse, nasce o direito de cobrar a contribuição, que, por sua vez, é dever da sociedade. Acerca deste assunto, Nabais (2002, p. 22) assevera:

[...] impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro (NABAIS, 2002, p. 22, grifo nosso).

Por isso, não há como esperar um valor inexpressivo, mas sim um montante elevado, à altura do despendido para a preservação dos direitos e garantias. Contudo, não pode representar uma quantia resultante do valor dos serviços públicos usufruídos individualmente por cada contribuinte, sob pena de ver-se maculada a solidariedade que está na base da construção do Estado.

Nesse sentido, Silva e Costa (2011, p. 148) concluem que compete à sociedade admitir o (alto) custo da materialização dos seus direitos, fato que inevitavelmente atingirá os cofres públicos e, por conseguinte, imputar-lhe-á o dever de financiá-los, tendo em vista a sua inserção em um Estado Fiscal, esse que, conforme acepção de Nabais (2002, p. 23), afasta-se da figura do estado patrimonial, assim como não admite a posição de um puro estado tributário. O dito autor ainda defende que somente diante de um estado fiscal, no qual o preço será praticado em níveis suportáveis, pode-se originar tributos que imprimam o inevitável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos cabe honrar (NABAIS, 2002, p. 16)

Passando por este tema, não há como se olvidar da própria construção do Estado Fiscal. Acerca do assunto, Silva e Costa (2011, p. 155) afirmam que houve, na história, a transformação das concepções enraizadas à atividade tributária do ente estatal, acompanhando as revoluções que se seguiram nos séculos XVIII e XIX.

No século XVIII, o Estado Fiscal apresenta três importantes transformações de natureza econômica e política, a primeira delas é marcada pela importante ruptura

do patrimônio do Estado e da Igreja. A segunda, representa a instalação e o progresso do sistema de produção e, finalmente na última, consolida-se o entendimento que hoje é adotado: o tributo passa a ser visto como “dever fundamental da cidadania a partir de uma nova acepção do sentido do princípio da igualdade de todos perante a lei” (SILVA; COSTA, 2011, p. 155).

Quanto à relação entre a contribuição e a cidadania, entre o fim do século XVIII e século XX, o Estado Fiscal passou por dois momentos marcantes. Na primeira parte, compreendida até o século XIX, a representatividade cidadã estava íntima e diretamente ligada ao tributo, já que o acúmulo de riquezas confiava ao sujeito o poder do voto, tornando-o efetivamente cidadão, cabendo-lhe suportar o Estado através do tributo (SILVA; COSTA, 2011, p. 155).

Já na segunda fase, observada após a Primeira Guerra Mundial, o sufrágio se tornou universal, afastando-se a figura do contribuinte do *status* de eleitor, passando, portanto, a serem títulos isoladamente considerados. Nesse momento, o papel do Estado também passou por importantes mudanças, já que lhe foi atribuída a condição de provedor do exercício dos direitos sociais positivos e, o imposto tomou novas destinações, que não se limitavam àquelas meramente arrecadatórias (SILVA; COSTA, 2011, p. 155).

Corroborando com a evolução do Estado Fiscal, Silva e Costa (2011, p. 157) concluem:

[...] a lógica do Estado Fiscal não é somente arrecadar, mas promover a satisfação dos direitos e valores constitucionalmente assegurados a partir do princípio da solidariedade social. Embora, seja evidente que o Estado Fiscal, sozinho, mostra-se insuficiente para suprir todas as necessidades populacionais, prova disso são as condições miseráveis em que sobrevivem muitos indivíduos, sem contar sequer com o mínimo existencial. Contudo, apesar da violência estrutural e, conseqüentemente, do tratamento dispensado a grandes parcelas da cidadania, por meio do Estado Fiscal, é possível oferecer aos mais pobres - mesmo que de forma precária - os direitos sociais e individuais que jamais conseguiriam exercer pelos seus próprios recursos ou através de um Estado Tributário (SILVA; COSTA, 2011, p. 155, grifo nosso).

Ribeiro (2012, p. 216), em sua obra, sugere que a atividade de cobrança é imprescindível para a coletividade, já que seu produto alimenta a execução dos serviços públicos e a busca dos fins e o efetivo cumprimento dos pactos selados na Constituição. Ainda segundo o autor, o interesse fiscal é, na verdade, o elemento que

legítima a razão de ser do Direito Tributário, que não possui outro pilar sustentador no ordenamento jurídico, senão esse ora externado.

Aliás, desse interesse fiscal que nasce para o Estado, em detrimento da perseguição à garantia dos direitos constitucionais, deriva também o poder-dever de fiscalização tributária.

2.2 O poder sobre o povo: o processo administrativo

Se sobre os ombros do administrado recai a obrigação de - sob a forma de tributo - contribuir com a atividade estatal, do outro lado, se concebe para a Administração, na sua atividade de cobrança, o dever de atuar à luz da lei e dos princípios do Ordenamento, de forma estrita.

Tratando-se do poder de tributar, não se pode afastar as lições da Teoria Geral do Processo. É inevitável que na atividade arrecadatória se sobressaia o direito material, mas é também na observância do direito processual que se concretiza o objeto daquele, isto é, que se permite, de fato, a formação da receita.

Antes de se tratar detalhadamente do processo administrativo tributário, importa trazer à baila alguns temas importantes edificados pela doutrina processualista.

2.2.1 Do processo e do procedimento

A discussão acerca das acepções dos termos processo e procedimento foi carregada por anos pelos estudiosos da área.

Superada a ideia de que se tratavam de termos sinônimos - pregada na fase imanentista da evolução da teoria do processo -, à expressão procedimento foi atrelado o caráter essencialmente instrumental.

Nas palavras de Gomes e Antonelli (2010, p. 194-195), o instituto se define como “meio extrínseco pelo qual se instaura, desenvolve e termina o próprio processo”, nessa esteira, ratifica-se que o procedimento é o lado visível, parte, mas não o todo do processo, porque esse é formado também pela presença de uma relação jurídica, além do contraditório instituído entre os sujeitos envolvidos (GOMES; ANTONELLI, 2010; CÂMARA, 2014, p. 169; NEVES, 2016, p. 97).

Vê-se, portanto, que procedimento é seguramente o ato, a parte física, estruturada e realizada em sequência com fim objetivamente definido, indispensável ao processo, ao passo que esse é resultante da soma entre aquele e as relações dele desinentes (GOMES; ANTONELLI, 2010; NEVES, 2016, p. 97).

Sob o prisma administrativista, decerto são observados traços relevantes nos institutos ora estudados, que dizem respeito à atividade desenvolvida pela Administração Pública e as peculiaridades que a cercam. Aqui, insta consignar o entendimento de Gomes e Antonelli (2010, p. 196):

[...] processo administrativo é o vínculo entre atos e relações jurídicas entre a Administração Pública, no exercício de suas funções e prerrogativas, e o administrado, no gozo de seus direitos e deveres, ambos participantes de uma relação processual, ainda que administrativa somente, e que respaldará a atuação daqueles sob os princípios e valores do ordenamento jurídico. Já o procedimento administrativo assume a sua natureza característica da Teoria Geral do Processo, qual seja a da ordenação, da formalização, do encadeamento dos atos a serem praticados no âmbito da atividade administrativa e, igualmente, no próprio âmbito do processo administrativo (GOMES; ANTONELLI, 2010, p. 196, grifo nosso).

Observando as palavras dos nobres autores, percebe-se que o conceito de processo administrativo por eles admitido muito se aproxima daquele defendido por Hely Lopes de Meirelles e se afasta da definição apresentada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro. Explica-se.

Segundo Meirelles (2007), os processos administrativos são classificados em duas espécies, considerando, como elemento de distinção, a presença ou ausência do interesse de particulares. Deste modo, para o autor, no primeiro grupo estariam os processos administrativos propriamente ditos, assim considerados aqueles que tem por escopo a resolução da lide envolvendo a Administração e o administrado (ou o servidor), enquanto os impropriamente ditos, também conhecidos como processos de expediente, são aqueles cujo objeto não diz respeito a qualquer controvérsia entre os envolvidos.

Por oportuno, vê-se que o conceito de Meirelles atribuído ao processo administrativo propriamente dito se amolda àquele admitido ao processo administrativo por Gomes e Antonelli, porque ambos consideram o aspecto subjetivo da relação jurídico-processual como fator determinante.

De forma distinta, Di Pietro (2015, p. 766) traz um sentido mais amplo ao instituto, por considerar processo todo e qualquer conjunto de atos, de qualquer

natureza, material ou jurídica, que for necessário para se atingir o ato final, perseguido pela Administração. Nesse sentido, de pronto constata-se que no entendimento da autora a definição de processo não se condiciona a qualquer elemento subjetivo, bastando tão somente a reunião de procedimentos para um fim específico.

De outro lado, quanto ao termo procedimento, a ilustre doutrinadora o define como o “conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de certos atos administrativos; equivale a rito, a forma de proceder” (DI PIETRO, 2015, p. 766) e, corroborando com a tese mais moderna que compõe a Teoria Geral do Processo, a autora afirma que o instituto em comento faz parte de um processo, porque nele se desenvolve.

Contudo, Di Pietro (2015, p. 766) destaca que a lei nem sempre obriga a adoção de procedimentos específicos pela Administração, conferindo a essa a discricionariedade na escolha do meio serviente à persecução de seus objetivos que, usualmente compõem a fase interna ou prévia de algum processo, e não atingem direitos dos administrados. Já em outros casos, a lei impõe a observância de atos que conduzirão até a decisão, sob pena de restar configurada a ilegalidade na atuação do ente administrativo. Nessas situações, a autora defende a existência de procedimento, e ressalta que frente a esse é imposta uma maior rigidez, já que além do interesse público, são envolvidos os direitos dos administrados como, por exemplo, na licitação, nos concursos públicos, e nos procedimentos disciplinares (DI PIETRO, 2015, p. 766).

Se no âmbito processualista e no administrativista há divergências na doutrina, também não faltaria debate na seara do Direito Tributário.

Alguns autores defendem que a atividade fiscalizatória e de cobrança dos tributos, de competência da Administração Pública, possui natureza unicamente procedimental, tal posicionamento se funda na sua característica preponderante: a vinculação.

Seguindo corrente contrária, Gomes e Antonelli (2010) destacam que o referido aspecto não deve ser o único elemento a ser considerado. A impugnação do contribuinte, em face do lançamento do tributo, exige da Administração Pública a reapreciação do seu ato. Nessa hipótese, onde se evidencia a fase contenciosa - pela formação do litígio - torna-se difícil aceitar que tudo se trata de simples procedimento.

Ora, diante do juízo material - com o fim de solucionar o conflito suscitado pelo contribuinte frente a pretensão arrecadatória do Estado -, constituído sob a égide

dos ditames e limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico, não se pode ignorar a existência de um verdadeiro processo.

O procedimento administrativo tributário, de acordo com a doutrina, limita-se à reunião de atos ligados à atividade de interpretação e aplicação das normas sem, contudo, envolver qualquer questão litigiosa, ainda que conte com a participação do contribuinte no seu desenvolvimento (FRANCO JÚNIOR; CORDEIRO; SANTANA, 2015, p. 226). Assim, instalada a controvérsia – o litígio – reconhece-se a constituição do processo: conjunto de atos praticados pela Administração e pelo sujeito passivo designados à solução da lide na esfera administrativa (GIRÃO, 2012, p. 96).

Ainda que não haja o efetivo exercício do poder jurisdicional do Executivo na resolução de conflitos emanados da relação jurídico-tributária, insta destacar que reconhecer o processo na atividade administrativa tributária em alguns momentos, não desqualifica a natureza procedimental de outros atos a ela ligados, mas sim confirma que essa comporta ambos os institutos (GOMES; ANTONELLI, 2010).

À primeira vista, parece não haver importância na discussão acerca da existência ou não da processualidade na atividade desenvolvida pelo Estado, enquanto sujeito ativo da relação tributária. Contudo, reconhecer a presença de um processo faz nascer para a Administração Pública o dever de obediência aos princípios da ampla defesa e do contraditório, do devido processo legal e a todos os outros princípios processuais reconhecidos pela doutrina, pela lei e pela jurisprudência.

2.2.2 Dos Princípios

Como visto anteriormente, o Processo Administrativo Tributário é concebido pela resistência, pelo conflito existente entre o Fisco e o contribuinte, em face de uma denegação de direitos ou autuação de infração, e tem o Decreto Lei n. 70.235/72 como principal diploma disciplinador. Por sua própria natureza, o processo em comento decerto não pode escapar da proteção dos princípios constitucionais e dos princípios específicos a ele concernentes, porque esses são dotados de caráter vinculante e exigem da Administração Fiscal o dever de obediência em todas as fases da sua atividade arrecadatória, sob pena de invalidade (FRANCO JÚNIOR; CORDEIRO; SANTANA, 2015, p. 221).

2.2.2.1 Do Devido Processo Legal e da Ampla Defesa e do Contraditório

Entre os direitos e garantias individuais, foi sacramentado o Princípio do Devido Processo Legal no inciso LIV, do art. 5º da CRFB. Em um estado de direito, não poderia faltar a invocação a esse princípio que tem por escopo a proteção dos sujeitos submetidos aos ditames ao Estado julgador. À sua sombra, ganha força o movimento repressor à prática de atos arbitrários e ilegais que possam vir a ser praticados pelos sujeitos processuais. Da mesma forma, não poderia estar ausente o direito de defesa, que vige sob a proteção de um princípio que já carrega em seu nome a indicação do vasto alcance do seu sentido: o Princípio da Ampla Defesa (GOMES; ANTONELLI, 2010; FRANCO JÚNIOR; CORDEIRO; SANTANA, 2015, p. 236).

O devido processo legal diz respeito à garantia da obediência ao rito previsto no ordenamento. Em outras palavras, diz-se que o referido princípio impõe, na condução de um processo, o compromisso com o zelo às garantias constitucionais e a obediência aos demais princípios emanados da Magna Carta, bem como o respeito a todos os procedimentos e regras que compõem o processo, propiciando a construção de um resultado justo, sob o estrito cumprimento à norma (GOMES; ANTONELLI, 2010).

Acerca do princípio ora apreciado, Franco Júnior, Cordeiro e Santana (2015, p. 221), asseveram:

O princípio do devido processo legal assegura ao contribuinte o direito à resistência frente a exação tributária, por meio do devido, regular e legal procedimento administrativo fiscal, onde assegurada a ampla defesa, o contraditório e os recursos ao processo, permitindo-se a livre produção probatória na demonstração dos relevantes fatos da causa, e plena liberdade de manifestação no desenvolvimento argumentativo que favoravelmente ao contribuinte influencie na materialização, vinculação ou anulação do ato administrativo (FRANCO JÚNIOR; CORDEIRO; SANTANA, 2015, p. 221).

No inciso seguinte àquele do devido processo legal, a Constituição Federal torna expresso o Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório, nas seguintes palavras: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (BRASIL, 1988).

Segundo Di Pietro (2015, p. 774), a ampla defesa e o contraditório, apesar de parecerem similares, possuem características distintas. O primeiro princípio, sob

um aspecto mais abrangente, diz respeito à tutela do direito de defesa em qualquer tipo de processo no qual seja observado o litígio ou o poder sancionatório do Estado, atingindo pessoas jurídicas ou pessoas físicas. Nesse sentido, Franco Júnior, Cordeiro e Santana (2015, p. 237), dizem que a ampla defesa representa o acesso a todo e qualquer instrumento probatório lícito, capaz de confirmar as alegações do contribuinte.

Já o contraditório, sob um aspecto mais prático, está atrelado ao efetivo direito de defesa, conferindo à parte a possibilidade de responder às acusações que lhes são imputadas.

Ainda de acordo com a supramencionada autora, o contraditório está intimamente ligado à bilateralidade do processo, e demanda, para a devida fruição do direito, o pleno conhecimento, a ciência da parte acerca dos atos processuais que a ela se opõe. Desta feita, para Di Pietro (2015, p. 774-775), essa garantia seria conferida mediante o acesso e a publicidade destinados ao interessado, exigindo-se, para tanto, “a notificação dos atos processuais; a possibilidade de exame de provas constantes do processo; o direito de assistir à inquirição de testemunhas; e o direito de apresentar defesa escrita”.

Percebe-se, portanto, que o princípio do contraditório não se materializa apenas diante da interposição de recurso no processo administrativo. A mera possibilidade de manifestação, isto é, a simples garantia ao direito de contraposição, a chance de intervir na construção do convencimento da autoridade fiscal, assim como o direito à informação, refletem o respeito ao princípio em comento.

Do outro lado, conforme aponta a doutrina, o contraditório exige a atuação fundamentada, ética, legítima, imparcial e justa, já que a falta de motivação na produção de atos, assim como a justificativa arbitrária, dificulta ou torna impossível a defesa do sujeito passivo. Em conjunto com a ampla defesa, busca-se uma atuação equilibrada da autoridade fiscal julgadora, em face da garantia à paridade de instrumentos, por permitir ao contribuinte a exposição de suas razões e provas, essenciais ao reconhecimento dos direitos que lhe pertencem (FRANCO JÚNIOR; CORDEIRO; SANTANA, 2015, p. 235).

Dissertando acerca dos princípios ora apreciados, Gomes e Antonelli (2010) destacam que a mácula a qualquer dos direitos que asseguram a ampla defesa e o contraditório põe em xeque a validade do processo, e, por consequência, a legitimidade da decisão nele proferida. Ora, observando a relação jurídica constituída

em sede de processo administrativo, logo toma a atenção o fato de que o Estado detém o *status* de julgador e parte, ao mesmo tempo, condição essa que obsta a angularização da lide. Desta feita, o embaraço aos atos processuais de natureza defensiva submeteriam o administrado ao resultado de um processo flagrantemente inquisitório, incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

2.2.2.2 Legalidade Objetiva e da Oficialidade

À luz do Direito Tributário, a atuação administrativa não poderá escapar do estrito cumprimento da lei. Consagrado de forma generalizada no artigo 5º, inciso II, e de forma especial nos arts. 37, *caput*, e 150, inciso I, da CRFB, o princípio da legalidade deve conduzir toda a atividade administrativa desenvolvida no âmbito do procedimento e processo fiscal, sob pena de nulidade (GOMES; ANTONELLI, 2010)

Sobre a atividade fiscal, não recai a discricionariedade, mas sempre a vinculação. Como já mencionado anteriormente, o dever de contribuir, que se expressa sob a forma de tributo e atinge o administrado, não poderá ficar à mercê do crivo das autoridades, porque decerto um de seus principais resultados é a redução do patrimônio do contribuinte. Nesse sentido, sob nenhuma hipótese poderá o agente atuar omissiva ou comissivamente de forma contrária aos ditames da lei, essa que, inclusive, não deverá permitir espaço para o juízo de valor dentro do rito processual e procedimental tributário.

Conforme asseveram Gomes e Antonelli (2010), essa submissão dos atos da Administração à lei garante uma atuação generalizada e impessoal, que se põe alheia a possíveis interesses particulares e específicos, e se conduz unicamente pela aplicação das regras o código, de forma desinteressada. Aqui, nota-se um propósito: a promoção da imparcialidade e da impessoalidade que, por consequência, desencoraja a tomada de decisões arbitrárias.

Em decorrência do respeito ao princípio da legalidade, a doutrina aponta a executoriedade como característica inerente à atuação administrativa. Ora, obrigada a satisfazer o interesse público e as pretensões da lei, a Administração Pública não poderia permanecer sob o manto da inércia, e tornar-se dependente da provocação dos particulares para alcançar seus objetivos (GOMES; ANTONELLI, 2010; DI PIETRO, 2015, p. 243).

Sob esse aspecto, o princípio da oficialidade vem para justificar a autonomia, a independência da Administração Pública na execução de atos que se justificam na incessante busca pelo cumprimento da lei.

Sempre exercendo em nome do interesse público, pressuposto esse que, inclusive lhe confere prerrogativas, não poderia o Estado se manter inerte frente decisões ou ações eivadas de vícios e/ou ilegais, esperando que algum particular interessado viesse a pleitear pela sua anulação.

Observando a atividade fiscal, Gomes e Antonelli (2010) fazem uma interessante leitura sobre a atuação estatal:

A submissão da atividade administrativa, e conseqüentemente do processo administrativo tributário, aos princípios da legalidade e da oficialidade, comumente deságua na tipificação utilizada por alguns de não ser a administração parte no processo administrativo tributário, visto a necessidade de pautar-se pela imparcialidade no exame das questões a ela submetida. Tal conceituação, apesar de partir de premissa lógica e certa, encontra dificuldades frente à inequívoca presença da Administração Fazendária na relação jurídico-tributária, sendo aquela titular inafastável da pretensão impositiva. É certo que o Fisco, enquanto credor de tributos, é parte na relação jurídica subjacente ao procedimento, em que figura como titular da pretensão tributária; certo ainda que no referido procedimento exerce uma vasta gama de poderes, direitos e faculdades que lhe atribuem, indiscutivelmente a posição de sujeito processual. Mas não é menos exato que, estando ele rigorosamente subordinado a um princípio de legalidade, não pode legitimamente pretender uma prestação tributária diversa da prevista na lei.

Noutra face, Meirelles (2007) destaca o princípio da oficialidade como instituto que impõe à Administração o dever de movimentar o processo, ainda que tenha sido iniciado por vontade de interesse privado. Discorrendo sobre o assunto, o autor afirma que a partir de seu início, o processo passa ao domínio do Poder Público, ensejando no obrigatório impulso de ofício, até atingir o seu fim, sob completa submissão à lei.

2.2.2.3 Verdade Material

O princípio da verdade material decerto traz uma peculiar caracterização que distingue o processo administrativo do judicial comum. O instituto impõe na esfera administrativa o dever pela busca da certeza, através da exigência de uma minuciosa apuração dos fatos que, inclusive, pode ser promovida pela própria Administração (BRINA, 2012, p. 232).

A proteção desse princípio sobre esse tipo de processo tem como motivo medular a satisfação do interesse público, que não se contenta com a mera verdade processual. Baseado nisso, entrega-se à Administração a autonomia na produção de provas, isto é, ostentando o *status* de julgador, atribui-se ao Estado a função investigatória, permitindo-lhe a produção de provas, quando achar necessária ao deslinde do feito, ainda que essa não seja requerida pelos interessados. Dissertando sobre o tema, Caldas (2014, p. 22) profere:

Neste ponto, o processo administrativo difere do processo judicial, em que o magistrado, pelo princípio dispositivo, fica adstrito ao exame dos fatos e das provas carreadas aos autos pelas partes [...]. Embora a verdade absoluta seja ideal inatingível em todo e qualquer processo, o fato é que, ao revés do processo judicial, em que o poder instrutório do juiz encontra limites no dever de imparcialidade, no processo administrativo tributário, a liberdade da autoridade administrativa destina-se ao controle de legalidade, por meio do qual se busca escoimar os atos administrativos de vícios que possam ensejar futura invalidação na esfera judicial. À luz do princípio da verdade material, os fatos predominam sobre os argumentos das partes e sobre a opinião pessoal do julgador (CALDAS, 2014, p. 22).

Constata-se, portanto, que o Princípio da Verdade Material, corolário dos princípios da ampla defesa e da oficialidade, é o norte para Administração Fazendária perseguir a estrita obediência à legalidade. Por isso, essa espécie de norma não só concede ao contribuinte a faculdade de produzir todas as provas essenciais à demonstração da existência dos fatos alegados na defesa, como vai além: autoriza a Administração a conduzir as diligências indispensáveis à comprovação e a certificação da efetiva ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, da licitude do crédito tributário (GOMES; ANTONELLI, 2010, p. 207).

Contudo, Gomes e Antonelli (2010) asseveram que busca da verdade material nem sempre é respeitada na atuação da Administração Pública nos processos de natureza tributária, pois muitas vezes são adotados determinados expedientes que somente vislumbram atingir rapidamente o fim do processo, dentre os mais utilizados, tem-se a indevida rejeição à produção de provas periciais solicitadas pelo contribuinte e a admissão de presunções por parte da fiscalização - ao invés da comprovação efetiva - pretexto utilizado para promover o lançamento por arbitramento (GOMES; ANTONELLI, 2010, p. 207). Esses recursos, seguramente ilegais, maculam o processo administrativo fiscal, porque ensejam a nulidade de todos os atos praticados *a posteriori*.

2.2.2.4 Informalismo

O princípio do informalismo, chamado por Di Pietro (2015, p. 772) como Princípio da obediência à forma e aos procedimentos, registra a liberdade na prática dos atos processuais.

Vige na esfera processual administrativa a regra de que os atos não dependem de forma determinada, quando não houver sido prescrita em lei. Assim, depreende-se que o rigor da forma somente poderá ser concebido por uma única fonte: o texto normativo.

Se de um lado o princípio ora apreciado concede aos sujeitos a liberdade, de outro imputa a esses a exigência da estrita obediência aos ditames da lei que regula as formalidades e os procedimentos, sob pena de nulidade.

Destaca-se que o rigor é comumente cobrado diante da contraposição entre o atendimento ao interesse público e à proteção dos direitos dos particulares. Como exemplo, tem-se o processo tributário, onde figura em um polo o interesse público, que suplica pela simplicidade das formas e a rapidez na resolução dos conflitos e, no polo oposto, encontra-se o interesse privado, que busca no formalismo a proteção contra a arbitrariedade e a mácula aos direitos individuais (DI PIETRO, 2015, p. 772).

2.2.2.5 Publicidade e da Cientificação

Conforme anunciado no *caput* do art. 37 da Constituição, o princípio da publicidade rege qualquer atividade desempenhada pelo Poder Público, por isso, diferente não poderia ser com os processos administrativos.

Em âmbito processual, ao impor a livre divulgação dos atos, o princípio expõe a sua dupla função: a primeira diz respeito ao patrocínio da participação dos interessados, enquanto a segunda trata da promoção do controle prestado pela opinião pública sobre a função de julgar. Por isso, confere-se a qualquer indivíduo o amplo direito de acesso aos autos, desde que algum ato processual possa atingir o interesse particular do requerente ou o interesse de natureza coletiva ou geral pelo qual esteja o sujeito defendendo, conforme regula o inciso XXXIII do art. 5º (DI PIETRO, 2015, p. 770-771; MACHADO SEGUNDO, 2015, p. 29).

Ressalta-se que o princípio em comento não se restringe apenas à divulgação oficial dos atos administrativos, vai além. Na atividade tributária, por exemplo, viabiliza-se a divulgação da conduta dos sujeitos que agem em nome do Estado, tornando público os pareceres, os julgamentos, as manifestações da consultoria tributária e outros. Exige-se, em âmbito fiscal, “a publicidade dos atos, documentos, e de todos os elementos integrantes do lançamento tributário, especialmente nos casos de lavratura de auto de infração (instauração de processo administrativo)” (MELO, 2014, p. 21).

Em seu trabalho, Melo (2014, p. 21) ressalta que a publicidade não deve ser realizada de qualquer forma. Para o autor, não basta que a informação ultrapasse os muros do órgão executor dos atos. Exige-se mais. É essencial que seja adotada uma forma prática e eficaz, afastando-se, portanto, qualquer medida que não assegure a certeza da ciência, seja dos sujeitos passivos, seja de outros interessados. Além da certeza do alcance aos destinatários, Melo (2014, p. 21-22) revela que a Administração Pública deve dispor o conteúdo de forma clara e objetiva, que facilite a compreensão do ocorrido. Ora, não é demais salientar que no processo administrativo é prescindível a presença do advogado, assim, não seria razoável exigir do contribuinte a leitura de fontes não populares de comunicação, como os jornais oficiais, ou conhecimento jurídico suficiente ao rápido entendimento de textos breves, mas dotados de expressões eminentemente técnicas.

Outro ponto destacado por Melo (2014, p. 21-22) é o fator tempo. A publicidade, dentre outras funções, viabiliza contraditório, já que a ciência dos atos com razoável prazo de antecedência permite a manifestação, a participação do contribuinte nos processos administrativos. Decerto, a publicação, quando realizada em momento inconveniente à produção de atos de defesa aos interesses do particular, perde a sua razão de ser, por flagrante mácula ao princípio do contraditório.

Por fim, cumpre destacar que a Lei Maior traz os casos de mitigação à publicidade, conferindo limitações nas hipóteses de imprescindibilidade da preservação da segurança da sociedade e do Estado ou da defesa da intimidade ou do interesse social, casos em que se exige o sigilo.

2.3 Do processo administrativo fiscal vigente

O Código Tributário Nacional (CTN), nos termos do art. 139, marcou a distinção entre o crédito tributário e a obrigação tributária, ao definir que o primeiro decorre da própria obrigação, possuindo ambos a mesma natureza (MACHADO, 2014, p. 175).

A gênese do crédito tributário se dá com a superação de fenômenos jurídicos que o precedem, compondo etapas sucessivas que, em conjunto, fundamentam a sua concepção. A primeira condição de existência é a ocorrência do fato gerador, que se traduz na concretização da hipótese de incidência, isto é, quando a situação abstratamente prevista na lei se materializa no mundo dos fatos.

O advento do fato gerador, então, tem como fruto a obrigação tributária. Na perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal, desponha-se o fenômeno da subsunção, caso no qual se originará o liame jurídico obrigacional, lastreando a relação intersubjetiva tributária.

Em alguns casos, da ocorrência da obrigação não se origina de imediato a exigibilidade do tributo, sendo necessário o avanço a mais uma etapa, a qual se denomina lançamento. Observado como gênero, o instituto divide-se em três espécies – ou modalidades –, conforme preceitua o CTN: de ofício (art. 149), com base na declaração do sujeito passivo (art. 147) e por homologação do pagamento (art. 150) (SANTIAGO; BREYNER, 2009, p. 73).

Regulado pelo art. 142 e seguintes do CTN, o ato executado pelo sujeito ativo (credor) configura uma atuação típica, vinculada e obrigatória da Administração, e sujeita à pena de responsabilidade funcional a autoridade administrativa sobre a qual recai a competência. À luz dos termos do citado dispositivo, depreende-se que o ato abarca cinco ações essenciais: a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; a determinação da matéria tributável; a apuração do quantum do tributo devido; a identificação do sujeito passivo e, por fim, a propositura da aplicação da penalidade cabível (BRASIL, 1966). Munhoz (1973, p. 127) assinala que essa fase é, na verdade, “um instituto próprio do Direito Administrativo, com peculiaridades no campo do Direito Tributário”.

Para compreender melhor o pensamento de Munhoz (1973, p.127), é imprescindível remeter-se ao ensinamento de Machado (2014, p. 459), quando o autor traduz a expressão “processo administrativo fiscal” (PAF), e afirma que essa

compreende um sentido amplo e um sentido restrito. No primeiro caso, a expressão abarca o conjunto de atos administrativos praticados pela autoridade competente, que tem por fim o reconhecimento de uma relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte. Do outro lado, o sentido restrito da expressão remete à espécie do processo administrativo que se destina à determinação e à exigência do crédito tributário. Nesta seara, Girão (2012, p. 96) vê essa tarefa da Administração como uma atividade que acontece no Contencioso Administrativo Tributário e se destina à resolução dos conflitos emergentes entre o contribuinte e o Fisco.

Segundo Machado (2014, p. 460), o processo administrativo fiscal, conforme o critério do objetivo, distingue-se em cinco espécies: (a) determinação e exigência do crédito tributário; (b) consulta; (c) repetição de indébito; (d) parcelamento de débito; (e) reconhecimento de direitos. A primeira espécie citada pelo autor é o próprio processo de lançamento do tributo, fase na qual se constitui o crédito tributário e se procede a cobrança, conforme já se expôs anteriormente.

Regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, quando a União for o sujeito ativo, o processo de determinação e exigência do crédito tributário divide-se em duas fases. A primeira etapa, denominada unilateral ou não contenciosa, começa pela expedição do Termo de Início de Fiscalização ou, ainda, por outros atos que igualmente levam ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação; e se finda com o Termo de Encerramento de Fiscalização, acompanhado de um auto de infração, quando constatada alguma violação à legislação tributária. Já a segunda fase, conhecida como bilateral, contenciosa ou litigiosa, tem seu início marcado pela impugnação do lançamento e segue com a instrução do processo e o julgamento em primeira instância, podendo chegar ao segundo grau, a depender do caso (MACHADO, 2014, p. 463-464). Nesta última etapa, os princípios processuais norteiam todo o seu curso, assegurando ao contribuinte o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa e a ampla instrução probatória, sob pena de invalidade, quando observado o não cumprimento desses direitos fundamentais (GIRÃO, 2012, p. 96).

No curso de todo esse processo descrito, algumas ferramentas jurídicas dispostas ao Fisco se destacam por objetivar direta ou indiretamente a garantia da satisfação do crédito tributário. Dentre essas, a Lei nº 9.532/97 traz o arrolamento administrativo-fiscal de bens e direitos, instrumento que concede à Fazenda Pública informações acerca da movimentação do patrimônio do contribuinte com o fim de

possibilitar a propositura da medida cautelar fiscal, regulada pela Lei nº 8.397/1992, em face de condutas indicativas de dilapidação do patrimônio do sujeito passivo (WASSERMAN; MINATEL, 2010, p. 309). A medida administrativa aqui tratada, nos termos do art. 64 da Lei nº 9.532/97, encontra restrição ao exigir, como pré-requisito, que o valor dos créditos tributários seja superior a trinta por cento do patrimônio conhecido do contribuinte. E, sendo efetuado, ao proprietário dos bens e direitos arrolados, caberá a comunicação à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário sobre atos que importem em transferência, alienação ou oneração, a partir da data da notificação do ato de arrolamento (BRASIL, 1997). Ainda segundo a lei federal, o termo de arrolamento será levado ao Registro Público, conferindo publicidade à situação econômica e financeira do sujeito passivo (WASSERMAN; MINATEL, 2010, p. 318).

Outra garantia à satisfação do crédito tributário, que serve como medida coercitiva, por conferir desvantagens ao contribuinte, é a impossibilidade da obtenção da certidão com efeitos negativos, entrave que perdurará até o tempo em que, proposta a execução fiscal, tenha havido a garantia integral do juízo ou diante da suspensão da exigibilidade do crédito, como ocorre na impugnação administrativa do lançamento tributário (MELO FILHO, 2015, p. 84-93). Essa suspensão do direito à certidão de regularidade fiscal impede a participação de licitações, a contratação e o recebimento de pagamentos de órgãos oficiais, a obtenção de financiamentos junto a instituições públicas, além de outras limitações, construindo, assim, uma barreira à atividade empresarial normal (MOREIRA, 2004, p. 346-347).

Amaro (2014, p. 464-465) diz que o fim do processo administrativo tributário se caracteriza pela impossibilidade da apreciação do objeto em grau de recurso por parte do sujeito passivo ou em revisão por parte da Administração e, diante desta circunstância, sendo notificado o contribuinte, caberá o devido adimplemento da obrigação tributária no prazo definido, sob pena de incidência de medidas legais necessárias à satisfação do direito do sujeito ativo.

Então, estando o crédito tributário definitivamente constituído e não adimplido, o PAF, da esfera federal, será enviado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para a inscrição do crédito tributário em dívida ativa e, posteriormente, o ajuizamento da cobrança. Passado pelo crivo da PGFN, o débito passa a gozar da presunção de liquidez e certeza, afastada somente em face de prova inequívoca em sentido contrário (MELO FILHO, 2015, p. 55-70). Neste ponto, importa

destacar que o processo administrativo não pode ser visto como fase preparatória para a execução fiscal, por caracterizar-se, de fato, como um processo de conhecimento cuja finalidade é a constituição do crédito tributário e, eventualmente, o título executivo extrajudicial.

A partir da existência da Certidão de Dívida Ativa (CDA), surge a possibilidade de protesto extrajudicial, ato positivado pela Lei nº 12.767/2012, que tem por fim o registro da inadimplência e do descumprimento de obrigação originada em títulos (BRASIL, 2012). Assim, essa medida passa a caracterizar-se como mais uma garantia ao sujeito ativo, vez que a restrição creditícia, a qual é submetida o contribuinte, confere ao ato a natureza coercitiva, funcionando como motivo ensejador da busca à satisfação do crédito tributário (AZEVEDO, 2015).

3 SOB OS OLHOS DO JUDICIÁRIO: A EXECUÇÃO FORÇADA

Ultrapassada a via administrativa sem a satisfação do crédito tributário, resta à Administração Pública um único caminho hábil à obtenção dos valores inscritos na dívida ativa: o processo de execução fiscal. Com um alto custo e ocupando espaço entre os processos de maior incidência do foro, o executivo fiscal sobrecarrega o Poder Judiciário e impacta negativamente os índices relacionados à prestação da atividade jurisdicional.

3.1 A execução fiscal

A execução fiscal, ação de iniciativa da Fazenda Pública, regulada pela Lei nº 6.830/80 e, subsidiariamente pelas normas do Código de Processo Civil, trata-se de um procedimento próprio para realização da cobrança da Dívida Ativa da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e respectivas autarquias (BRASIL, 1980). Importa destacar que o objeto do processo não se limita apenas àqueles créditos de natureza tributária, já que a dívida ativa abarca também todos aqueles valores devidos às pessoas jurídicas de direito público, desde que regularmente inscritos como tal.

Como bem pontua Salomão (2006, p. 83), a ausência do adimplemento espontâneo do crédito concede ao Estado o direito de provocar a tutela jurisdicional executiva com o fim de ver respeitado aquele direito material então violado. Nesta seara, destaca-se que diferentemente do processo administrativo tributário, no qual a figura do Poder Executivo confunde-se como parte e julgador, a execução promove a solução do conflito perante um juízo independente e imparcial (SALOMÃO, 2006, p. 79; SANTIAGO; BREYNER, 2009, p. 84)

Então, sob a égide do Judiciário, garante-se efetivamente o direito líquido e certo reservado ao Exequente, permitindo-se ao Estado a cobrança coercitiva de seus créditos, mediante a privação do devedor ao seu patrimônio na medida do seu débito (SALOMÃO, 2006, p. 103). Assim como qualquer outra execução, o executivo fiscal se lastreia pelos princípios da máxima efetividade e da menor restrição possível (SANDER; BARANDAS, 2012, p. 142). Isso significa que, apesar de antagônicos

esses devem ser conduzidos dentro do processo de forma harmônica, em favor de dois ideais eminentemente distintos.

O primeiro diz respeito ao máximo empenho dispendido nos atos processuais pela satisfação do crédito do exequente em sua totalidade. Já o segundo trata da proteção ao patrimônio do devedor, exigindo-se o sacrifício mínimo de seus bens. O maior desafio imposto ao julgador no feito executivo decerto é o encontro do equilíbrio entre o respeito ao direito à tutela jurisdicional, a entrega efetiva do crédito devido ao exequente e aqueles entraves impostos aos rigores da execução em face da proteção à dignidade da pessoa humana ou à subsistência da pessoa jurídica (ISMAEL, 2012, p. 134).

No entanto, importa destacar que a presunção de liquidez, certeza e exigibilidade conferida ao crédito possui natureza relativa, admitindo-se prova em contrário, a ser produzida pelo executado, em sede de embargos à execução.

Conforme leciona a doutrina, o referido instrumento processual possui natureza de ação autônoma e permite a plena utilização da ampla defesa e do contraditório (MELO FILHO, 2015, p. 691) precedida, contudo, de uma específica condição de procedibilidade: a garantia ao juízo por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou penhora (CÉSAR JÚNIOR, 2012, p. 16).

De pronto se observa a maior das diferenças entre os embargos do devedor - aquele constante no Código de Direito Processual Civil - e os embargos à execução, visto que o primeiro não exige tal garantia, enquanto o segundo se condiciona à apresentação de quantia equivalente ao montante composto pela dívida acrescida dos juros, da multa de mora e dos encargos constantes na certidão de dívida ativa ou, de qualquer valor, ainda que insuficiente para o pagamento total, desde que comprovada a impossibilidade do reforço da penhora pelo devedor (MACHADO, 2014, p. 480-481; MELO FILHO, 2015, p. 702-703)

Outra via de defesa possível ao executado é a denominada exceção de pré-executividade, proposta nos próprios autos do executivo fiscal, sem prévia garantia de juízo, mas com ressalvas no que diz respeito à produção de provas, já que o instrumento admite a discussão de qualquer matéria sem, contudo, permitir a dilação probatória (MELO FILHO, 2015, p. 863).

Do outro lado, opondo-se ao executado, tem-se os atos que visam a constrição do patrimônio do devedor. Para tanto, a lei processual prevê os institutos do arresto e da penhora. O primeiro se trata de instrumento útil à garantia de resultado

na realização do segundo. Já a penhora envolve a individualização e a superveniente indisponibilização do patrimônio do executado, no *quantum* necessário à satisfação do direito do credor, que será destinado à expropriação. Deste modo, diante da inexistência do pagamento voluntário, ou da garantia da execução – que posteriormente poderá ser convertida em renda –, será possível apreender-se qualquer bem, excetuado aquele que a lei ou a jurisprudência considere impenhorável (SALOMÃO, 2006, p.101).

Para o cumprimento dessa fase, o exequente se vale de diferentes instrumentos úteis à identificação e à efetivação da penhora dos bens do devedor, vez que a lei permite a efetuação de penhora *online*, penhora sobre repasses de operadoras de cartão de crédito, sobre bens imóveis e veículos, sobre o faturamento, penhora de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, plantações ou edifícios em construção e, ainda, penhora no rosto dos autos.

Na fase seguinte à penhora, resta a expropriação, ato que permite a transferência de bens do devedor para o credor mediante a adjudicação; a alienação; ou a apropriação de frutos e rendimentos de empresa ou estabelecimentos e de outros bens (BRASIL, 2015), quando finalmente se efetivará o pagamento da dívida.

3.2 A execução fiscal em números: panorama atual das execuções fiscais em curso na justiça federal, segundo o Conselho Nacional de Justiça

Desde 2003, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) tem publicado informações importantes que refletem a realidade da atuação do Poder Judiciário.

No Relatório Justiça em Números, publicado em 2016, destaca-se, dentre as informações prestadas, a grande quantidade de ações que versam sobre direitos de natureza previdenciária, tributária ou administrativa. Explica-se tal fato pela competência constitucional atribuída à Justiça Federal para julgar as ações contra a União, suas autarquias e empresas públicas.

Entre os assuntos mais demandados na Justiça Federal, estão em primeiro lugar aquelas matérias ligadas ao Direito Previdenciário, em especial os benefícios em Espécie ou Auxílio-Doença Previdenciário, que representam um percentual de 11,44% do total, abarcando 576.618 processos, enquanto no segundo lugar, ganha espaço as ações que envolvem o Direito Tributário, principalmente no que diz respeito

à Dívida Ativa, atingindo o número expressivo de 406.485 processos, ou 8,06% do total.

A última publicação, ocorrida em 2016, e que tem como ano-base o ano de 2015, mostra números alarmantes acerca da prestação da atividade jurisdicional, principalmente em se tratando dos feitos executivos. Contudo, essa não é uma novidade, já que desde a primeira edição do Relatório Justiça em Números a fase de execução já impactava negativamente sobre os dados apontados pelo CNJ.

De acordo com último registro, a Justiça Federal possuía um acervo de 9 milhões de processos em condição de pendência de baixa¹ e, destes, metade se encontravam em execução. Quanto ao Índice de Produtividade dos Magistrados (IPM)², os dados ainda registram uma grade diferença entre os números alcançados no curso dos processos de conhecimento e execução. Enquanto são baixados 1.180 processos de conhecimento por magistrado, os processos de execução são marcados pelo baixo IPM, uma vez que para cada magistrado apenas 543 são baixados (CNJ, 2016).

Dentre os feitos executivos, incluem-se os judiciais criminais e os não criminais e as execuções de títulos executivos extrajudiciais, de natureza fiscal e não fiscal.

Observando os números publicados, não restam dúvidas de que os processos de execução de título extrajudicial fiscal interferem de sobremaneira na litigiosidade da Justiça Federal, já que correspondem a cerca de 42% do total de casos não resolvidos, representam 84% do total de casos pendentes de execução e possuem taxa de congestionamento³ de 93,9% - a maior verificada entre os tipos de processos analisados (CNJ, 2016).

Como já explicado, o executivo fiscal somente atinge o judiciário após fracassadas as tentativas de satisfação do crédito tributário pela via administrativa, que tem fim com a inscrição da dívida ativa.

¹ Consideram-se baixados os processos aqueles que foram remetidos para outros órgãos judiciais competentes, desde que vinculados a tribunais diferentes; levados às instâncias superiores ou inferiores; arquivados definitivamente; ou aqueles nos quais as decisões transitaram em julgado e foi dado início à liquidação, ao cumprimento ou à execução. Já os casos pendentes são aqueles que não foram atingidos por qualquer movimento de baixa, em cada uma das fases analisadas (CNJ, 2016)

² O índice de produtividade dos magistrados (IPM) representa a média de processos baixados por magistrado em atuação (CNJ, 2016)

³ A taxa de congestionamento revela o percentual de casos que permaneceram pendentes de solução ao final do ano-base, considerando o número de processos que tramitou (soma dos pendentes e dos baixados) (CNJ, 2016)

Decerto, no judiciário, comumente muito se despende com a prática de atos designados à localização do devedor ou do patrimônio suficiente para o adimplemento da dívida tributária. Contudo, destaca-se que essas medidas normalmente já foram efetuadas pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional, mas não lograram êxito. Por esse motivo, reconhece-se que os títulos ajuizados possuem valores difíceis de se reaver (CNJ, 2016).

Apreciando a taxa de congestionamento se percebe em qual medida os processos de execução fiscal influenciam sobre a demanda do juízo federal. Segundo os dados do CNJ, no ano de 2015, somente seis processos foram baixados de cada cem executivos fiscais que tramitaram naquele período, demonstrando o quão difícil é atingir a decisão definitiva nessas ações. Conforme aponta o relatório, se afastados os processos dessa natureza, a taxa de congestionamento de 2015 na Justiça Federal cairia 10,5 pontos percentuais, saltando de 71,6% para 61,1% (CNJ, 2016).

Naquele mesmo período a que se refere o último relatório do CNJ, o Índice de Atendimento à Demanda (IAD)⁴ referente às execuções fiscais atingiu a marca de 54%, correspondendo ao menor valor obtido nos últimos 6 anos. Isso significa que em âmbito federal apenas um pouco mais da metade das execuções fiscais ingressadas são baixadas. Ao se considerar o impacto sobre o índice geral, conclui-se que se fossem desprezados os números relativos a esses processos, o IAD da Justiça Federal passaria de 98,2% para 104,5% (CNJ, 2016).

3.3 Dados do IPEA: o processo de execução fiscal por dentro

No final de 2011, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) publicou o resultado do estudo intitulado “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União”. Realizada entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011, a pedido do CNJ, a pesquisa possuía como objetivo a aferição do tempo e do custo das ações de execução fiscal que tramitam no âmbito da Justiça Federal. Assim, tendo em vista a importância desse trabalho, alguns dados trazidos no seu resultado serão apreciados a seguir.

⁴ O Índice de Atendimento à Demanda (IAD) revela se o tribunal baixou processos em número equivalente ao quantitativo de casos novos. Para esse indicador, tem-se como ideal a manutenção do índice em valor superior a 100%, afim de evitar o aumento dos casos pendentes.

Em regra, as ações de execução fiscal tramitam sob a condução da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), porque à Justiça Federal compete processar e julgar as ações nas quais a União figura em um dos polos e, como a execução fiscal é a via única de cobrança do crédito tributário, não poderia ser outro o resultado senão a presença da PGFN em quase todos os processos dessa natureza que tramitam em âmbito federal. Contudo, o conjunto dessas ações forma apenas 50,3% do total de processos baixados. Acrescentando-se a esse número os percentuais que representam as ações nas quais a Procuradoria Geral Federal (PGF) representa autarquias e fundações públicas federais (8,9%) e as ações que envolvem os bancos públicos federais (0,6%), tem-se que a União aparece como autora, de forma direta ou indireta, em 59,2% do total dos feitos executivos. Em segundo lugar, toma destaque os conselhos de fiscalização das profissões liberais, por figurarem no polo ativo em 36,4% do volume de processos baixados (IPEA, 2011).

Conforme aponta o estudo do IPEA (2011), o número de ações promovidas por organizações paraestatais influenciam diretamente na quantidade de feitos executivos interpostos em face de pessoas físicas (39,5%) que, inclusive, atinge um percentual alto, se comparado ao montante daqueles movidos contra pessoas jurídicas (60,5%).

Com acesso à Justiça Federal, os conselhos de fiscalização das profissões liberais trazem como objeto da ação de execução fiscal as taxas de fiscalização, mensalidades e anuidades (37,3%), espécies essas que, em quantidade de ações, ultrapassa o número de processos que visam a satisfação dos créditos concernentes aos impostos federais (27,1%), às contribuições sociais federais (25,3%) e outras verbas destinadas à União, tais como multas, aforamentos, laudêmios e obrigações contratuais diversas (10,1%) (IPEA, 2011).

Em face dessa demanda produzida pelos conselhos, observa-se que o valor médio cobrado por executivo fiscal (R\$ 22.507,51) sofre uma queda, já que a movimentação do judiciário federal por esses entes acontece em prol de uma cobrança de R\$ 1.540,74, em média, contrastando com as ações da PGFN, que possuem valor médio de R\$ 26.303,81 (IPEA, 2011).

Voltando-se para o interior do processo de execução fiscal, a pesquisa realizada pelo IPEA (2011) constatou que a citação é o primeiro ponto crítico encontrado no curso da ação, pois os dados que circundam o ato refletem a dificuldade do juízo em angularizar a relação processual. Inicialmente, destaca-se

que somente 3,5% dos executados se apresentam de forma voluntária ao juízo e que em um número inferior à metade dos processos (47,4%) há, no mínimo, uma tentativa de citação frustrada. Contudo, o que chama mais atenção é o fato de que em 36,9% dos feitos inexistiu citação válida, e em 6,4% se opta pela citação por edital, permitindo-se inferir que em 43,5% dos executivos fiscais o executado jamais será alcançado pelo judiciário.

Ainda sobre o ato em comento, o relatório (IPEA, 2011) ressalta a importância da localização imediata do sujeito passivo para que seja devidamente efetuada a citação válida, pois quando o devedor não é encontrado já na primeira tentativa, as chances de sua localização são reduzidas drasticamente para 34,8% dos casos e apenas três quintos dos executivos fiscais ultrapassam essa fase. Em contrapartida, de acordo com as informações colhidas pelo instituto, quando ocorre a citação pessoal, em regra a ação é extinta pelo pagamento, afastando-se a necessidade da entrega de bens à penhora ou a utilização de qualquer ato de defesa, o qual está presente em apenas 10,3% dos casos.

Quanto à penhora, os dados mostram que em 15% dos casos se recorre à esse procedimento e nesses somente um terço ocorre com a atuação ativa do devedor. Contudo, destaca-se que havendo a penhora, a chance de que essa obtenha resultado suficiente à plena satisfação do crédito é mínima, pois se observou que em apenas 0,2% do total de processos se obtém no pregão a quantia equivalente ao débito e em somente 0,3% dos casos a adjudicação dos bens é capaz de extinguir a dívida. Portanto, diante desse quadro, depreende-se que penhora não significa a garantia da obtenção do valor reconhecidamente devido, em sua integralidade (IPEA, 2011).

Acerca do leilão, a pesquisa constatou que em 2,6% das ações ocorre esse evento. O número inexpressivo se justifica pela burocracia atribuída à sua promoção, além do vasto dispêndio de trabalho e da reduzida chance de sucesso (IPEA, 2011).

No que concerne aos atos de defesa, o relatório registra que em somente 4,4% dos processos se recorre pela via da exceção de pré-executividade, instrumento que, apesar de não previsto em lei, é consagrado pela doutrina e pela jurisprudência⁵. Em uma frequência um pouco maior, vê-se opostos os embargos à execução, que aparece como instrumento recursal eleito pelos executados em apenas 6,4% dos

⁵ A teor do que prescreve a Súmula 393, “a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

processos (IPEA, 2011). Se por um lado chama a atenção o baixo percentual de recorribilidade pelas vias típicas, de outro se destaca a quantidade reduzida de decisões favoráveis aos executados. Nos casos de exceção de pré-executividade, por exemplo, a taxa de sucesso é de 7,4%, enquanto apenas 20,2% dos devedores tem deferido seu pleito em sede de embargos à execução.

Apesar dos grandes desafios enfrentados no curso das execuções fiscais, a pesquisa do IPEA (2011) concluiu que um número importante dessas ações obtêm êxito, pois 33,9% das baixas decorrem da satisfação do crédito em sua totalidade, percentual esse que, inclusive, sofre acréscimo quando realizada a citação pessoal (45%). Contudo, merece destaque os demais motivos de baixa elencados pela pesquisa. Ocupando o segundo lugar a extinção por prescrição ou decadência, foi apontada como causa de baixa em 27,7% dos processos, ficando à frente do cancelamento da inscrição do débito (17%), da extinção sem julgamento do mérito (11,5%) e outras causas que, juntas, totalizavam 9,8%.

Sobre os motivos ensejadores da baixa dos feitos executivos, o estudo destaca duas informações obtidas a partir da leitura dos dados. A primeira se refere às chances de êxito e fracasso dessas ações. Explica-se.

A partir dos dados coletados, observou-se uma quantidade aproximada entre o número de processos extintos por pagamento e o total daqueles resolvidos em face da prescrição e decadência, significando que a probabilidade para qualquer dos resultados é a mesma, isto é, tanto para satisfação do débito exigido, quanto para o reconhecimento da inexigibilidade do crédito em face do decurso do tempo, a chance tem igual valor.

Já a segunda observação trata das formas de pagamento escolhidas para o adimplemento da obrigação. Apesar do escarço registro acerca do modo adotado pelo devedor, permitiu-se verificar que a quitação em uma única vez é a modalidade mais escolhida, constatada em 41,3% dos processos. Já o pagamento em parcelas é a segunda opção mais eleita, vista em 36,3% das ações. Aliás, sobre essa condição, o estudo indica que há um alto percentual (64,4%) de cumprimento de todas as parcelas, mostrando que o parcelamento não favorece tanto o inadimplemento como paira sobre o senso comum (IPEA, 2011).

Considerando os valores apurados nos processos de execução fiscal, tem-se que poucas informações sobre esse objeto foram disponibilizadas nos autos mas, apreciando aquelas registradas, constatou-se que cada ação arrecada R\$ 9.960,48,

em média, mas, verificando somente aqueles executivos fiscais extintos por pagamento, o valor médio arrecadado atinge o montante de R\$ 23.751,18. Contudo, ao ser analisado esse dado tendo em vista o exequente, verificou-se que a média de arrecadação dos processos extintos por pagamento, impulsionados pela PGFN, chega a R\$ 36.057,25, enquanto naqueles feitos executivos propostos pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais atingem uma arrecadação média de R\$1.228,16 (IPEA, 2011).

Quanto ao tempo dispendido até a baixa do processo, a pesquisa desenvolvida pelo IPEA (2011) conduziu às seguintes considerações: (1) em média, passa-se 540 dias na etapa de penhora e 743 dias na fase do leilão; (2) a exceção de pré-executividade acresce 574 dias ao tempo do processo, enquanto os embargos à execução ou de terceiros exigem 1.566 dias para o seu deslinde; (3) as demais espécies recursais, como agravo, apelação, recurso extraordinário, recurso especial ou embargo de declaração necessitam de 332 dias para serem apreciados e, ao tempo total, implicam em um aumento de 507 dias no executivo fiscal; (4) inexistindo recurso, o intervalo entre a sentença e a baixa definitiva atinge a média de 243 dias.

Tendo em vista essas informações, constatou-se que o tempo médio exigido pelos executivos fiscais é de 2.989 dias, ou oito anos, dois meses e nove dias.

No que se refere aos custos arcados pela Judiciário, os cálculos adotados pelo IPEA chegaram ao valor de R\$ 4.368,00, por execução, não considerando, nesta quantia os gastos com embargos ou outros recursos.

Com relação ao valor da causa, obteve-se um resultado importante. Percebeu-se que aqueles executivos que tem como objeto a satisfação de valores maiores não apenas possuem maior chance de resolução pelo pagamento como apresentam um tempo médio menor de tramitação, se comparados com feitos de valor inferior.

Por fim, considerando o fator subjetivo, inferiu-se que são mais céleres e tem mais chance de sucesso pelo pagamento aqueles processos nos quais figuram no polo passivo pessoas físicas. Ao ser avaliada a interferência provocada pelo sujeito ativo, concluiu-se que as ações, quando patrocinadas pela PGF, demandam um tempo maior, diferentemente daquelas promovidas pela PGFN ou pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais, sendo essas últimas as que apresentaram menor tempo.

4 À ESPERA DO PODER LEGISLATIVO: A PROPOSTA PARA A EXECUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA VIA ADMINISTRATIVA

Atualmente correm no Legislativo diversos projetos de lei que visam a modificação dos procedimentos relacionados à cobrança dos créditos públicos, seja na via administrativa, seja na via judicial. No entanto, aquele que mais tem sido alvo do desejo de redefinição do modelo é a execução fiscal.

Dentre as propostas legislativas, destaca-se o Projeto de Lei nº 2412 de 2007, que desde a sua apresentação é atingido por críticas e elogios que ecoam na comunidade jurídica e hoje, tramitando em regime de prioridade na Câmara dos Deputados, aguarda o parecer do Relator na Comissão Especial.

Sendo objeto do presente capítulo, serão apreciados os pontos do referido Projeto que se entende como mais controversos, tendo-se em mente que, sem dúvida, não será esgotada toda a matéria.

4.1 Breve histórico

No fim de 2007, o deputado Regis Fernandes de Oliveira apresentou o Projeto de Lei (PL) nº 2412, cujo objetivo é instituir e regular pela via administrativa a execução dos créditos pertencentes aos entes de direito público, inscritos na Dívida Ativa.

É de conhecimento comum que o Estado abusa do *status* de *repeat player*. Os dados do IPEA (2011), outrora apreciados, confirmam em números o que habitualmente se vê nos órgãos jurisdicionais: a multiplicação e o acúmulo de processos nos quais figuram como parte o Poder Público.

Diante desse quadro, o modelo proposto pelo PL nº 2412/2007 tem por escopo a redução da sobrecarga produzida pelo Estado que repercute direta e negativamente sobre os índices de congestionamento processual. Para tanto, sugere a entrega da competência para processar e julgar os executivos fiscais ao Poder Executivo, subtraindo do Judiciário a responsabilidade pela tramitação daqueles feitos que hoje ocupam posição de destaque entre os mais numerosos.

Após o início da tramitação do PL em comento, outros projetos de lei foram entregues ao Legislativo. Em sua maioria, as propostas se limitam a sugerir alterações

em alguns procedimentos adotados na atividade de arrecadação e cobrança realizada pelo Estado. Contudo, um desses projetos se destaca, pois, assim como o PL nº 2412/2007, objetiva modificar de forma mais expressiva o processo executivo fiscal em vigor.

Trata-se do PL nº 5080 de 2009, obra de autoria do Poder Executivo, cujo apoio se funda no segundo Pacto Republicano, celebrado pelos três poderes, representados pelo o então presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva, o presidente do Senado Federal, o senador José Sarney, o presidente da Câmara dos Deputados, o deputado federal Michel Temer e o presidente do Supremo Tribunal Federal, o ministro Gilmar Mendes. O pacto, de natureza político-administrativa, representava uma série de ações cujo fim era a promoção da efetividade na atividade jurisdicional, a partir de um apoio mútuo entre os poderes sob uma perspectiva administrativa.

Por conexão de matéria, o referido PL foi então apensado ao PL nº 2412/2007, para que sejam, juntos, apreciados na Câmara dos Deputados.

Os aludidos projetos foram criados sobre os diversos problemas que circundam os executivos fiscais. A morosidade, a baixa eficiência, a onerosidade, e o extenso volume de feitos dessa natureza que se acumulam no judiciário são alguns dos obstáculos que propõem combater. Apesar de serem distintos, principalmente no que diz respeito à formatação do executivo fiscal sugerido, ambos foram apresentados com o propósito de conferir maior celeridade e eficiência àqueles processos impulsionados por um único objeto: a satisfação dos créditos tributários.

A principal diferença entre o PL nº 2412/2007 e o PL nº 5080/2009 por certo é a competência. Enquanto o segundo propõe um sistema semiadministrativo, composto por uma fase preparatória, realizada pelo órgão exequente, e uma fase judicial; o primeiro, com um texto dotado de muitas semelhanças com relação à lei de execução fiscal em vigor, sugere, como já antevisto, a entrega completa da competência do processo de execução para o Poder Executivo, impondo um movimento de desjudicialização da dívida ativa, motivo pelo qual, inclusive, tem sofrido duras críticas pelos juristas. Esse, aliás, é o modelo a ser analisado a seguir.

4.2 O projeto de lei nº 2412 de abril de 2007

A morosidade e o alto custo dos processos, atrelados à baixa eficácia são os principais motivos para os defensores da modernização do executivo fiscal, hoje regido pela lei nº 6.830/1980.

Contudo, o PL nº 2412/2007 ainda se debruça sobre outras causas.

Sob a justificativa de que a atividade de execução se aproxima da natureza administrativa e se afasta da jurisdicional, propõe-se uma mudança expressiva no rito atualmente em vigor, sugerindo a transferência da competência do Poder Judiciário para o Poder Executivo, a ser conduzido pelo órgão da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias e fundações públicas.

Comumente se aponta que em poucas ocasiões dentro do feito executivo é observada uma autêntica decisão judicial, que seria aquela que trata, de fato, da solução do litígio constituído entre as partes processuais e é proferida em sede de embargos ou diante de exceção de pré-executividade. Esse poderia ser um argumento forte, principalmente se for levado em consideração aqueles baixos percentuais de recursos interpostos dentro das execuções fiscais registrados pelo estudo do IPEA (2011), já expostos alhures. Contudo, a apreciação da atividade do magistrado no processo executivo fiscal não pode ser tão rasa.

No feito executivo, o que está sob risco frente ao direito do credor é o direito à propriedade. Ao se entender que são atos meramente administrativos aqueles que importam na individualização, na constrição ou na expropriação dos bens do devedor se despreza por completo o juízo de valor exercido pelo magistrado, afinal, todos esses são precedidos não apenas de despachos de mero expediente, mas também de atos de caráter decisório.

Imputando-se ao magistrado o *status* de mero administrador, assume-se uma postura de completa indiferença às atividades típicas por ele desempenhadas em face dos atos praticados pelas partes.

A oposição entre o direito do exequente e o direito à propriedade reservado ao devedor, trata-se de conflito jurídico que exige, de fato, o crivo de um sujeito imparcial, colocado em posição equidistante em relação aos interessados com o fim de encontrar a justa solução, mediante o exercício de ponderação entre direitos e garantias pertencentes às partes.

Diante de um choque de direitos, o julgador atua como guardião da própria ordem, não cabendo, em nenhuma hipótese, reduzir a sua função à de administrador,

sob pena de desprezar o juízo de valor proferido perante o exequente e o executado, no curso da ação.

Por certo, os atos do sujeito ativo no processo não são de imediato deferidos, mas passam pela análise do magistrado, figura essa que não toma para si os anseios dos envolvidos na relação processual e à qual caberá sopesar as pretensões de ambos os lados.

Conforme se observa a partir dos dados do IPEA (2011), a execução não é campo fértil para a litigiosidade, mas se demonstra como caminho essencial a proteção dos direitos e garantias do executado. Isto posto, mesclar a figura do julgador e exequente não seria condizente com o ordenamento jurídico. É em nome do interesse da coletividade que age o Poder Público, mas a luta em sua defesa não poderá servir como permissivo à violação de direitos individuais.

Previsto no *caput* e inciso XXII do art. 5º da CRFB, o direito à propriedade como outros, é relativo. A própria Constituição traz alguns dispositivos que comprovam tal assertiva.

O descumprimento da função social; a necessidade ou utilidade pública⁶, ou o interesse social; o uso para culturas ilegais de plantas psicotrópicas⁷ ou a exploração de trabalho escravo⁸ são algumas das situações previstas na Lei Maior nas quais se justifica a desapropriação ou expropriação de bens. Contudo, seja qual for a justificativa, em nenhuma hipótese a decisão que leva à fratura do direito à propriedade fica exclusivamente à mercê do desejo da Administração Pública, afinal, tamanha é a sua importância dentro do ordenamento que o constituinte o incluiu, de forma expressa, no rol dos direitos invioláveis exposto no *caput* do art. 5º, ao lado do direito à vida e o direito à liberdade.

É óbvio que os exemplos acima citados não se assemelham em minúcia de detalhes ao que se vê no processo de execução, no qual a Fazenda Pública figura como credora de títulos dotados de liquidez e certeza. Contudo, o que se quer demonstrar é que a supremacia do interesse público, apesar de conferir prerrogativas ao Estado, não tornam ilimitados os seus poderes nem insuscetíveis de eventuais

⁶ Hipótese regulada pelo decreto-lei nº 3.365, de 21 de junho de 1941, que dispõe sobre desapropriações por utilidade pública.

⁷ A lei nº 8.257, de novembro de 1991, define as regras sobre a expropriação das glebas nas quais se localizam culturas ilegais de plantas psicotrópicas e dá outras providências.

⁸ Atualmente tramita no Senado Federal o projeto de lei nº 432 de 2013, que tem como objeto a expropriação das propriedades rurais e urbanas onde se localizam a exploração de trabalho escravo.

intervenções do judiciário, principalmente quando seus atos atingem direitos e garantias dos administrados. Aliás, nesse ponto, impossível se olvidar do modelo de jurisdição adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro – o sistema inglês – que impede o afastamento da apreciação dos atos administrativos pelo judiciário, sendo esse o único Poder capaz de proferir decisões sobre as quais recaem os efeitos da coisa julgada.

Em face do que foi dito, torna-se difícil vislumbrar a solidariedade – da qual é concebido o dever de pagar tributos – ou a proteção do tesouro como razão para a entrega da competência do judiciário ao órgão da Fazenda Pública, como está previsto no art. 5º do PL nº 2412/2007 (BRASIL, 2007).

Conforme já observado, o dever de solidariedade, que sobre o contribuinte recai, é, de certa forma, um contraponto ao direito de propriedade, porque atribui ao Estado o *status* de arrecadador, ao qual se reserva frações do patrimônio dos administrados. Nessa seara, apesar de ostentar a posição de supremacia, não cabe ao Estado se valer dos poderes inquisitório e persecutório, do contrário, maculará a Constituição Cidadã.

Feitas as primeiras considerações, passa-se à análise de alguns atos processuais previstos no PL nº 2412/2007.

Segundo o projeto, o despacho inicial, do qual se emanará a ordem de expedição do mandado executivo, irá determinar a notificação do contribuinte, para que esse, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, pague a dívida, acrescida dos juros, da multa de mora e os demais encargos constantes na Certidão de Dívida Ativa (BRASIL, 2007). Caso não deseje de pronto satisfazer o crédito, o mesmo período lhe servirá para a interposição de qualquer dos recursos previstos: a impugnação pela via administrativa ou o ajuizamento dos embargos à execução.

Antes de tecer comentários acerca dos instrumentos recursais, faz-se necessário apreciar as vias de cientificação do contribuinte.

Primeiramente, destaca-se que o texto do PL não se preocupou em descrever a forma de notificação e quantas tentativas serão permitidas para buscar o contribuinte. No entanto, é possível inferir que enquanto a Lei nº 6.830/1980, priorizou angularização a relação processual, por prever em seu art. 8º a citação do contribuinte por correio, por oficial de justiça e por edital, o novo *modus operandi* sugerido para o executivo fiscal limitou o meio de ciência do executado, ao vedar expressamente a notificação com hora certa e pelo correio, e reservar a via editalícia aos casos em que

não seja encontrado o devedor ou quando esse estiver ausente do País. Por óbvio, em face da clara vedação, afasta-se a regra geral da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, inviabilizando a prática das referidas modalidades.

De pronto, é possível inferir que projeto não prioriza a formação da dialética processual.

Ora, ao preferir a citação editalícia imediatamente após o fracasso da notificação, admite-se, sem dispêndio de sacrifícios, a ciência ficta do sujeito passivo, aumentando-se a chance de desenvolvimento de um processo sem a presença do devedor, constituindo uma flagrante violação aos princípios da publicidade e da cientificação e, conseqüentemente, uma afronta os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Não é novidade que no âmbito do processo civil a comunicação real é a regra, permitindo-se a comunicação presumida apenas em caráter excepcional, quando esvaídas todas as outras formas que asseguram a ciência de quaisquer das partes envolvidas.

Aliás, a temática ora em tela já foi extremamente debatida no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o entendimento, pacificado, ecoa nos julgados proferidos pela Corte em sede de recurso em face de execução fiscal.

Sobre a matéria, o STJ produziu um enunciado, a súmula nº 414 que assim determina: “a citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustrada as demais modalidades”.

De acordo com o que preleciona a jurisprudência, quaisquer outras formas de localização do devedor devem ser preferidas à modalidade editalícia.

A lei de execução fiscal em vigor apenas elegeu a citação pelo correio como regra, mas não instituiu uma ordem de preferência entre a citação por oficial de justiça e aquela por edital, nos casos de insucesso da primeira. Desta feita, preocupando-se com a devida formação da relação processual, o Superior Tribunal sacramentou o entendimento de que é passível de anulação a citação por edital, nas hipóteses em que não sejam esgotadas as demais modalidades e, mesmo assim, sejam praticados atos de constrição e alienação do devedor. Ainda, é de suma importância ressaltar que essa exigência emanada dos tribunais se estende aos processos administrativos

fiscais⁹, tratando-se de entendimento majoritário construído em plena consonância com os princípios afetos ao direito processual.

Oportuno destacar que, como sabido, nos executivos fiscais sempre o Estado assume a posição do exequente, e invariavelmente goza de todas as prerrogativas admitidas no ordenamento, enquanto do outro lado encontra-se o contribuinte, comumente o particular – pessoa jurídica ou física – que, em nome do adimplemento de suas dívidas, está sob o risco de ter seu patrimônio sacrificado em favor do credor. Sendo assim, não há como admitir a prescindibilidade da ciência do executado em qualquer modelo ou via de execução.

Sob outra perspectiva, infere-se ainda que a via procedimental eleita para a cientificação do sujeito passivo vai de encontro ao estudo do IPEA (2011), pois como visto, o sucesso da citação está diretamente relacionado ao êxito dos executórios fiscais. Portanto, essencial é a preservação das modalidades que promovem a comunicação real, afim de que seja oportunizada a efetiva manifestação (ou pagamento) pelo executado.

Partindo-se para a análise dos instrumentos recursais, percebe-se que o PL disponibilizou ao exequente duas direções.

O primeiro recurso, previsto no art. 12, possui natureza administrativa, e dá ao contribuinte a possibilidade de discutir questão de ordem pública, passível de apreciação pelo órgão responsável pelo processo de execução. Quanto à forma, o dispositivo não traz grandes exigências. Por uma simples petição, juntada aos autos, interpõe-se a impugnação administrativa.

Frente às características desse instrumento, é impossível deixar de compará-lo à exceção de pré-executividade, recurso judicial hoje admitido pela doutrina e pela jurisprudência e que, tal como o descrito, possui a mesma forma e é via preferencial para o exame de matéria reconhecível de ofício pelo o juízo.

Contudo, diferentemente das regras que hoje vigem para a exceção, o texto do projeto determina que o ato decisório é insuscetível de reforma, isto é, o julgamento proferido em face da impugnação é irrecorrível. Em clara insistência na violação dos princípios informativos do processo administrativo, o PL dessa vez atinge diretamente

⁹ Precedentes: AgInt no AREsp 886.701/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 20/04/2017, DJe 27/04/2017; AgInt nos EDcl no AREsp 848.668/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22/11/2016, DJe 30/11/2016; REsp 506.675/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/9/2003, DJ 20/10/2003, p. 210.

o princípio da dupla instância sem, todavia, deixar de macular novamente o princípio do contraditório.

Interessante lembrar, nesse ponto, os números obtidos pelo estudo do IPEA (2011). Como visto, os dados demonstram que não são as vias recursais a maior causa da morosidade das execuções fiscais. Em verdade, os recursos apresentavam um fraco poder de influência sobre o tempo dispendido até a baixa dos processos, que se mostrava altamente sensível ao fracasso dos atos de citação e penhora.

Dito isso, não se vislumbra qualquer justificativa para a irrecorribilidade da decisão proferida em sede de impugnação, via recursal essa que, à primeira vista, parece estar disponível apenas por mero cumprimento de formalidade, não representando, de fato, a materialização dos princípios do contraditório e ampla defesa e, tampouco a estrita obediência ao princípio da pluralidade de instâncias.

Em sendo rejeitada a impugnação, abre-se para o devedor a possibilidade de, em 15 (quinze) dias, efetuar o pagamento ou se socorrer pela via judicial, através da interposição do segundo recurso previsto no PL: os embargos.

Decerto, poder-se-ia dizer que os embargos ensejariam na não violação aos princípios suscitados, pela mera abertura de via recursal no Judiciário. Contudo, destaca-se que as medidas constritivas de bens está sob o comando do próprio exequente que possui o poder-dever de dar continuidade aos procedimentos de penhora imediatamente após a decisão não favorável à impugnação administrativa, conforme se extrai do art. 14 do projeto (BRASIL, 2007).

Em linhas gerais, é possível inferir que o contribuinte foi colocado à mercê das vontades do credor e, como se não bastasse permitir ao Estado fazer justiça com as próprias mãos, o escrito legislativo proposto barra qualquer rediscussão da matéria suscitada na defesa do executado frente ao seu julgador-exequente, obrigando-o a se utilizar das decisões do judiciário como freio dos atos administrativos que põem em risco o direito à propriedade.

Quanto às características dos embargos à execução previstos no PL, são encontradas algumas diferenças em relação ao recurso ínsito na Lei nº 6.830/1980, que leva o mesmo nome. Mas, dentre todas, destaca-se a inexigibilidade da garantia prévia para a interposição dos embargos.

A ausência do referido pré-requisito talvez seja um atendimento ao que há muito a doutrina clama.

Uma das críticas à exigência da oferta de bens como condição para os embargos é de que essa poderia obstar a ampla defesa, por restringir ao contribuinte a exceção de pré-executividade como única via de expressão do contraditório, porque essa não obriga à entrega de garantia. Contudo, ressalta-se a limitação quanto ao tema apreciável pela via recursal em comento, pois a exceção não permite o exame de assunto que demande dilação probatória e não seja matéria de ordem pública.

Desta feita, vê-se ao menos um ponto positivo diante de tantos outros inadmissíveis encontrados no texto do projeto ora analisado.

Ato contínuo, passa-se à análise do último tema aqui explorado e que de imediato se declara como o mais polêmico: a penhora.

O instituto e todos os procedimentos que dele decorrem compõem os atos de última instância adotados para a satisfação do crédito tributário. Conforme exposto no primeiro capítulo, a Administração Pública hoje se utiliza de medidas coercitivas sobre o inadimplente com vistas a obter o crédito tributário em mora.

A penhora, sendo via direta de satisfação, possui um caráter agressivo, já que serve como meio de invasão sobre a propriedade do contribuinte.

Se o texto do PL nº 2412/2007 for aprovado, ter-se-á, de certo modo, assumido a autotutela, método de solução de conflito que dispensa a presença de um julgador imparcial, e permite o uso da força pelas partes na defesa de seus interesses, prevalecendo, ao final, a vontade do mais forte que, *in casu*, será sempre o exequente.

O art. 15 do PL traz um conteúdo controverso. O referido dispositivo sacramenta o rol de bens penhoráveis, colocados em ordem decrescente de preferência. Observando o seu conteúdo, vê-se uma lista mais detalhada e composta por um maior número de bens se comparada àquela do art. 11 da LEF. No entanto, não é esse o conteúdo que se destaca, mas sim o texto do *caput* do artigo em apreço.

De acordo com o referido dispositivo, a entidade credora possui a liberdade de contrariar a ordem de bens inscrita nos incisos. Isso significa dizer que o próprio exequente não se sujeitará à regra geral, pois, a teor do que prescreve o PL, o desejo da Administração Pública se sobressairá, servindo como justificativa para a não obediência à sequência disposta no texto sugerido.

De pronto se depreende que esse é um ato discricionário, flagrantemente marcado pelo livre-arbítrio na escolha dos bens a serem atingidos pelo exequente-julgador.

Dentro do feito executivo, espera-se, no mínimo, que entre as partes e o julgador se conserve o respeito à ordem de penhora ou arresto de bens. Essa obediência não só garante ao exequente a preferência de bens que permitam a efetiva liquidação do crédito em mora como também confere segurança ao inadimplente, visto a previsibilidade legal da sequência a ser cumprida.

Inquestionável é o entendimento de que execução se processa no interesse do credor, no entanto, nos feitos dessa natureza vige o princípio da menor onerosidade ao executado, que permite a flexibilidade da gradação instituída entre os bens passíveis de penhora. Frente aos seus ditames, o direito à propriedade e o direito ao crédito são sopesados, considerada a realidade fática de cada caso levado ao juízo. Voltando-se ao modelo proposto pelo PL, difícil é vislumbrar que esse exercício de ponderação, feita de forma minuciosa e atenta será realizada pelo órgão credor, engessado sob princípio da legalidade estrita e atuante em prol de seus próprios benefícios.

5 CONCLUSÃO

Sobre as mãos do executivo, o processo administrativo fiscal se conduz à sombra dos princípios processuais. O contraditório, a ampla defesa, a legalidade, a publicidade, a verdade material, a oficialidade e tantos outros se revelam em direitos e garantias conferidos à pessoa sujeita ao rito presidido pela administração pública.

Hoje, a via administrativa não é fase preparatória para a execução fiscal, em verdade, é um feito autônomo no qual se permite aplicar medidas coercitivas indiretas sobre o sujeito passivo, impondo-lhe restrições afim de que cumpra o dever de adimplir o crédito fiscal.

Diante do exposto neste trabalho, infere-se que as frustrações do Fisco deságuam no judiciário. O insucesso dos executivos fiscais, portanto, não é resultado de culpa exclusiva do Poder Judiciário, mas de um conjunto de ações dos poderes envolvidos na tramitação dos processos. Há, decerto, uma pluralidade de culpados. Ainda, destaca-se que se uma grande demanda chega aos juízos, há algo no executivo que não está funcionando.

O interesse coletivo clama pela proteção ao tesouro público. Evitar o empobrecimento do Estado é a expressão de ordem, afinal, como já fora dito, os direitos fundamentais tem seu preço e esse é o próprio tributo.

Desta feita, é essencial a busca pela eficiência dos métodos de cobrança, contudo, sua base não pode ser construída sobre a violação de direitos; os direitos dos contribuintes.

Negar o adimplemento dos créditos fiscais é, sob uma outra perspectiva, cultivar o egocentrismo e posicionar-se contra a solidariedade, protegida e promovida pela Constituição da República. Mas, vale ressaltar que o inadimplemento nem sempre é consequência de vontade eivada de dolo. E, ainda que todos os créditos em mora fossem resultantes dessa, não se justificaria a adoção de um modelo executivo que se desvirtua das diretrizes do ordenamento jurídico, como o sugerido no PL nº 2412/2007.

As vias recursais propostas, as modalidades de citação eleitas e, principalmente, o risco à que se submete o direito à propriedade foram apenas alguns dos pontos críticos do projeto que foram levantados e analisados nessa pesquisa. Aliás, sobre o último ponto, recorda-se que a autotutela não é admitida nem mesmo

nas mais graves hipóteses justificantes da expropriação suscitada pela Administração Pública. Ultrapassada a discussão, conclui-se que em nome do interesse coletivo pretende-se legitimar atos corrompidos, violadores dos preceitos fundamentais, constituindo, por isso, um projeto de lei não merecedor de aprovação.

Afim de que sejam sanados os problemas que há anos enfrenta o judiciário, resta permanecer à espera do legislativo, aguardando uma solução que não eleja via executiva avessa à Ordem, afinal, o que se espera do Estado é a justiça, e não vingança.

6 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AZEVEDO, Priscilla Pinto de. O protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.64, fev. 2015.

Disponível em:

<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao064/Priscilla_deAzevedo.html>. Acesso em: 19 mai. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL. Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012. Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica; altera as Leis nos 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 11.508, de 20 de julho de 2007, 11.484, de 31 de maio de 2007, 9.028, de 12 de abril de 1995, 9.492, de 10 de setembro de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm>. Acesso em: 31 mai. 2017.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 28 abr. 2016.

BRASIL. 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: 31 mai. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL. Projeto de lei nº 2.412 de 2007. Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>>. Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL. Projeto de lei nº 5.080 de 2009. Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431260>>. Acesso em: 06 jun. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 393**. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=393&b=SUMU&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 31 mai. 2017.

BRINA, Marina Martins da Costa. A aplicação do princípio da verdade material nas decisões do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Revista TCEMG**, jan/mar. 2012. Disponível em: <<http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1509.pdf>>. Acesso em: 17 abr. 2017.

CALDAS, Adriano Ribeiro. A prova no processo administrativo tributário. **Revista de Direito**, v. 6, n. 2. 2014. Disponível em: <<http://www.seer.ufv.br/seer/revdireito/index.php/RevistaDireito-UFV/article/view/102>>. Acesso em: 17 abr. 2017.

CÂMARA, Alexandre de Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 25. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

CÉSAR JÚNIOR, Adilson Fonseca. Exceção de pré-executividade na execução fiscal: uma análise da cognição. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, v. 10, n. 10. 2012. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/20336/14679>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2016**: ano-base 2015. Brasília: CNJ, 2016. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbff344931a933579915488.pdf>>. Acesso em: 31 mai. 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 28. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

FRANCO JÚNIOR, Nilson José; CORDEIRO, Néfi; SANTANA, Hadassah Laís de Sousa. Uma visão do Processo Administrativo Fiscal com base nos Princípios Constitucionais instrumentalizadores da defesa do Contribuinte. **RVMD**, Brasília, v. 9, n. 1, p. 218-244, Jan/Jun. 2015. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/6110>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

GIRÃO, Daniel Bezerra Montenegro. Paradigma da juridicidade versus legalidade no processo administrativo Tributário. **Direito & Justiça**, v. 38, n. 1, p. 91-98, jan/jun. 2012. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/fadir/article/view/10069/8125>>. Acesso em: 28 abr. 2016.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. vol. 3. 2. edição especial. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ISMAEL, Denigelson da Rosa. A utilização subsidiária do código de processo civil à luz do diálogo das fontes: a penhora de dinheiro por meio eletrônico – bacenjud –, como instrumento eficaz e célere no processo de execução fiscal. **Revista Direito em (Dis)Curso**, Londrina, v. 5, n. 2, p. 130-139, jul/dez. 2012. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rdd/article/view/15345/13187>>. Acesso em: 28 abr. 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: editora atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2014.

MARTINS, Marcelo Guerra. Deficiência da cobrança fiscal no brasil como estímulo à sonegação: falhas e sugestões de melhoria do modelo em vigor. **Rev. Fac. Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 61, p. 397-423, jul/dez. 2012. Disponível em: <<http://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/P.0304-2340.2012v61p397>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes de. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2007.

MELO FILHO, João Aurino de (Coord.); CHUCRI, Augusto *et al.* **Execução Fiscal Aplicada**. 4. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. Nulidades do processo administrativo tributário. **R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT**, ano 12, n. 67, p. 9-31, jan/fev. 2014. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/ef/wp-content/uploads/2014/08/Nulidades-do-processo-administrativo-tributario.pdf>>.

MOREIRA, André Mendes. Da certidão de débitos tributários com Efeitos negativos - direito do contribuinte à Sua renovação - medidas judiciais cabíveis. **Rev. Fac. Direito UFMG**. n. 44, p. 345-365. 2004. Disponível em:

<<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1405>>. Acesso em: 12 mai. 2017

MUNHOZ, Manoel Eugênio Marques. Estudos de Direito Tributário. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, v. 16, n. 0, 1973. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/8767/6083>>. Acesso em: 28 abr. 2016.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, v. 3, n. 2. 2002. Disponível em: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/viewFile/7246/4913>>. Acesso em: 12 mai. 2017.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 8. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. A proporcionalidade e a razoabilidade como limites ao poder estatal de criar deveres instrumentais tributários. **Revista de Estudos Jurídicos**, ano 16, n. 23, p. 215-239. 2012. Disponível em: <<https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/518>>. Acesso em: 12 mai. 2017.

SALOMÃO, Leonardo Rizo. Elementos do processo de execução fiscal. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 1, n. 1, p. 79-106, Jan/Abr. 2006. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11583/10279>>. Acesso em: 10 mai. 2016.

SANDER, Annelise Cristine Emidio; BARANDAS, Aline. Aspectos práticos e teóricos da prescrição intercorrente nos processos executivos fiscais. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 7, n. 3, p. 125-146, set/dez. 2012. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/5506/3719>>. Acesso em: 12 mai. 2017.

SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. Inaplicabilidade do artigo 739-a do código de processo civil aos embargos à execução fiscal. **Rev. Fac. Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 55, p. 63-92, jul/dez. 2009. Disponível em: <<http://www.polos.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/163/150>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

SILVA, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do estado fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos**, v. 15, n. 22, p. 147-171. 2011. Disponível em: <<https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/article/view/393>>. Acesso em: 12 mar. 2017.

WASSERMAN, Rafael; MINATEL, Gustavo Froner. O arrolamento de bens e direitos e o sigilo fiscal. **Rev. SJRJ**, v. 17, n. 29, p. 309-319. dez. 2010. Disponível em:

<http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/164/191>.
Acesso em: 26 mai. 2016.