



Gustavo Junqueira

# EXECUÇÃO FISCAL: necessidade de novos paradigmas para um grande problema\*

*TAX CLAIM: the need for new paradigms for a great issue*

Renato Lopes Becho

## RESUMO

Explica que uma razão importante para o grande número de execuções fiscais na esfera federal se deve ao comportamento dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, cujas decisões levam, inexoravelmente, ao acúmulo de tais feitos, ainda que sem efetividade.

Sustenta que a desvalorização do procedimento e daqueles que nele atuam talvez seja um dos problemas a serem enfrentados.

## PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário; execução fiscal; teoria tridimensional do direito; valor jurídico; decisão judicial; Lei n. 6.830/1980.

## ABSTRACT

*The author explains that the large number of tax claims in the federal scope is mostly due to the action of the Executive, Legislative and Judiciary powers, whose decisions lead inexorably to the piling up of such suits, albeit ineffectively. He states that depreciation of such proceedings and of those involved may be one of the problems to be faced.*

## KEYWORDS

*Tax law; tax claim/tax foreclosure; three-dimensional theory of law; legal value; legal decision; Law 6,830/1980.*

\* O presente estudo foi desenvolvido dentro do projeto de pesquisa individual no âmbito do "Programa de Horas Pesquisa" da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP denominado "Execução fiscal e sua efetividade: problemas interpretativos e de aplicação. Soluções aventadas". Agradecemos o apoio institucional recebido.

## 1 INTRODUÇÃO

A execução fiscal passou a ser vista como um grande problema do Poder Judiciário, principalmente graças ao *Justiça em Números* do Conselho Nacional de Justiça – CNJ.

No presente estudo, apresentamos nossa opinião, colhida a partir da experiência, da reflexão e da análise crítica da legislação, das decisões judiciais e da prática dos agentes envolvidos pelo procedimento específico. Cientes de que os problemas sociais são complexos, somente a conjugação de diversos esforços serão capazes de produzir avanços efetivos. Assim, oferecemos o resultado de nossas meditações, na esperança de auxiliarmos na busca das soluções necessárias.

A base teórica utilizada é, principalmente, a **teoria tri-dimensional do direito**, de Miguel Reale. Por ela, o direito deve ser visto como **fato, valor e norma**. Centramo-nos no aspecto valorativo das execuções fiscais. Para atingir nosso objetivo, faremos tal como Piero Calamandrei (2000, p. 397) em seu clássico *Eles, os juízes, vistos por um advogado*, ilustrando o discurso com algumas passagens colhidas na experiência forense.

## 2 A CRISE DAS EXECUÇÕES FISCAIS

Os dados do *Justiça em Números* do Conselho Nacional de Justiça – CNJ identificaram a grave crise por que passam as execuções fiscais.

No relatório de 2012, referente aos dados de 2011, 46% dos processos da Justiça Estadual eram executivos fiscais. Confira-se: *Grande parte da dificuldade de se proceder à baixa dos processos está na execução. Dos 70 milhões de processos em tramitação, 32 milhões (46%) estão na fase de execução. Destaca-se a execução fiscal, responsável por 24 milhões do volume processual. As execuções judiciais representam 4,7 milhões, sendo 1,3 milhão em penais (404 mil de penas não privativas de liberdade e 871 mil de penas privativas), e 3,5 milhões em execuções não penais.* (JUSTIÇA EM NÚMEROS, 2013, p. 141)

Com relação à Justiça Federal, aproximadamente 31% dos feitos eram da mesma natureza, como se extrai do seguinte trecho, que destacamos: *Assim como ocorre na Justiça Estadual, grande parte da dificuldade em se proceder à baixa dos processos está na execução. Dos 11,5 milhões de processos em tramitação, 4,3 milhões (38%) estão na fase de execução. Em*

*particular, destaca-se a execução fiscal, responsável por 3,5 milhões do volume processual, que obteve crescimento acentuado nos casos novos em 2011, passando de 275 mil processos ingressados em 2010 para quase 447 mil em 2011, ou seja, aumento de 62%. Em relação aos pendentes de execução fiscal, houve aumento, porém em baixa escala, de apenas 2,2%. As execuções judiciais representam 715 mil, sendo 24 mil penais (14 mil de penas não privativas de liberdade e 10 mil de penas privativas), e 391 mil de execuções não penais.* (JUSTIÇA EM NÚMEROS, 2013, p. 203)

No relatório de 2013, refletindo os dados de 2012, colheu-se que as execuções fiscais representam 40% do estoque de feitos, apenas 13% de processos novos e taxa de congestionamento de 89%, como se pode observar: *A análise da série histórica traz à tona, novamente, o peso exercido pelos processos de execução fiscal, que representam 40% do estoque de processos pendentes e apenas 13% dos casos novos. A principal dificuldade consiste na redução do estoque dos processos de execução fiscal, visto que, mesmo com esforços empreendidos em 2011 e 2012 para aumentar o número de processos baixados, o quantitativo de processos em tramitação permanece subindo. A taxa de congestionamento na execução fiscal é de 89%, ou seja, de cada 100 processos em tramitação, 11 são baixados no decorrer do ano. Além disso, 8% dos processos de execução fiscal em tramitação foram sentenciados em 2012.* (JUSTIÇA EM NÚMEROS, 2013, p. 305)

O problema, agora melhor mensurado, já era perceptível desde há muito. Tanto que, em 2009, já se falava em *crise nas execuções fiscais*. (BECHO, 2009, p. 64-74)

De fato, já se identificava que vivemos em uma fase histórica diversa da antecedente, ao menos no que concerne ao processo tributário, em geral e à execução fiscal, em particular. O período anterior foi marcado pela inflação descontrolada, e os grandes planos econômicos visaram colocá-la sob controle do Estado. Tais planos, exceto o chamado Plano Real, fracassaram, e com eles a jurisdição se viu sobrecarregada de feitos fiscais, tanto em processos cognitivos como cautelares e mandamentais.

É razoável supor, atualmente, o declínio de tais ações. Por outro lado, nota-se a ampliação das execuções fiscais, conforme mencionado. Dimensionando a assertiva, comparemos alguns dados da distribuição de feitos na Justiça Federal na Cidade de São Paulo/SP:

Ano	Distribuição de ações cíveis	Distribuição de execuções fiscais
1991	237.946 (inclusive previdenciárias)	66.410
1998	59.616 (inclusive previdenciárias)	62.813
2006	25.078 (exclui as previdenciárias)	49.609
2007	27.810 (exclui as previdenciárias)	51.042
2012	19.239 (exclui as previdenciárias)	79.017

Tais dados sugerem que, atualmente o executivo fiscal está no centro das atenções judiciais, gerando a sensação da crise mencionada.

Alguns problemas que envolvem as execuções fiscais são apontados como estruturais, notadamente a demora na tramitação dos feitos e o notável número de processos em andamento. Assim também há quem critique, no processo executivo, a morosidade da Justiça, excessivamente burocrática e mais preocupada com a segurança jurídica do que com a rapidez e efetividade dos feitos, e o fraco retorno econômico das ações. Todas essas críticas foram destacadas, inclusive, diante das discussões que surgiram com os anteprojetos de lei para a criação das **execuções fiscais administrativas**, um pleito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentado ao Congresso Nacional, que alcançou o nível de discussões acadêmicas.

Há diversos e excelentes trabalhos a respeito do anteprojeto indicado. Vários trabalhos demonstram que seus autores são a favor da execução fiscal administrativa, enquanto outros são contrários à mudança legislativa. Veja-se, a respeito, os artigos de Antônio Souza Prudente (2007, p. 10-33), Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2007, p. 154-174), Humberto Gomes de Barros (2007, p. 4-9), Luiz Henrique da Costa Pires (2007, p. 86-95), Mairan Gonçalves Maia Júnior (2007, p. 96-100), Sacha Calmon Navarro Coelho (2007, p. 380-391) e Yoshiaki Ichihara (2007, p. 146-151). Humberto Gomes de Barros destacou que: *A modernização do Poder Judiciário [...] dará um passo decisivo quando a cobrança dos créditos estatais deixar de ser um encargo do Poder Judiciário, deslocando-se para a Administração, onde ganhará agilidade e rendimento econômico.* (BARROS, 2007, p. 9)

As críticas listadas em desfavor da atual sistemática das execuções fiscais são conhecidas, também, pelos membros do Poder Judiciário, como nos dá, a saber, o "Relatório da Comissão da Associação dos Juizes Federais do Brasil para a análise do anteprojeto de lei de execução fiscal administrativa da Procuradoria-Geral da Fazenda

Nacional".<sup>1</sup> Por ele, conquanto os Magistrados Federais, em sua maioria, não concordem que critérios econômicos (efetividade) devam ser mais importantes que critérios jurídicos (segurança nas decisões), o fato inconteste é pela necessidade de alterações nas execuções fiscais. Como afirmou Mairan Maia: *Não se pretende dizer que não há necessidade de mudanças na atual Lei de Execução Fiscal. Pelo contrário, desde o início afirmou-se ser imprescindível a atualização das regras jurídicas que a disciplinam, e que há notória desproporção, ou melhor, inadequação entre o proposto, a realidade, e as finalidades pretendidas. Com efeito, a mera previsão normativa não é suficiente para que os objetivos almejados sejam atingidos. Mais viável e prática mostra-se a adoção de normas que aproximem a execução fiscal da execução comum, bem como a introdução de procedimentos que permitam a satisfação do crédito com mais rapidez, como a alienação antecipada ou a venda direta do bem dado em garantia pelo preço da avaliação, o fortalecimento da posição do arrematante, etc.* (MAIA JÚNIOR, 2007, p. 100)

### **Alguns problemas que envolvem as execuções fiscais são apontados como estruturais, notadamente a demora na tramitação dos feitos e o notável número de processos em andamento.**

A solução mais desenvolvida nos parece ser, pois, a retirada das execuções fiscais do âmbito do Poder Judiciário, por meio da atualmente chamada "desjudicialização" do procedimento, aventada em termos hipotéticos no *Justiça em Números* de 2013, que vislumbrou o cenário se isso acontecesse, colocando na ordem do dia a polêmica solução.

Confira-se: *A título de exemplo de cenário, se fossem retirados todos os processos de execução fiscal do Poder Judiciário a taxa de congestionamento mensurada em 69,9% no ano de 2013 cairia em 9 pontos percentuais, atingindo o patamar de 60,9%. Também o indicador de processos baixados por caso novo sofreria significativa melhora, ultrapassando os 100%, que é o patamar mínimo recomendável para evitar acú-*

*mulo de processos. A tramitação processual do ano de 2012, que foi de 92,2 milhões, seria reduzida para 63 milhões de processos. Neste mesmo contexto, na Justiça Estadual a taxa de congestionamento cairia de 73,3% para 64,5% (redução de 8,8 pontos percentuais) e na Justiça Federal, a queda seria ainda mais acentuada, de 11,4 pontos percentuais (passaria de 65,5% para 53,9%). A tramitação seria reduzida em 35,4% na Justiça Estadual e em 31,8% na Justiça Federal.* (JUSTIÇA EM NÚMEROS, 2013, p. 302)

Por outro lado, os projetos de lei que foram apresentados ao Congresso Nacional (PL n. 2412/2007 e PL n. 5081/2009) parecem caminhar para solução menos drástica. As dificuldades envolvidas, de qualquer modo, tendem a influenciar os poderes constituídos. Assim, a Presidência da República retirou a urgência na tramitação do PL 5080/2009, tendo o Parlamento interrompido a tramitação dos projetos em 2010.<sup>2</sup>

Todavia, talvez a solução não passe, necessariamente, por alterações legislativas. A Reforma do Código de Processo Civil, relacionada ao **processo de execução** (Lei n. 11.382, de 6 de dezembro de 2006), por exemplo, tem trazido sé-

### 3 O DIREITO PARA ALÉM DA NORMA JURÍDICA

Conforme mencionado na **introdução**, a dimensão jurídico-filosófica empregada neste trabalho funda-se na **teoria tridimensional do direito** de Miguel Reale. Por ela, o direito é **fato, valor e norma**.<sup>3</sup> Diversos fatos foram apresentados no item precedente e outros voltarão a ser apontados no momento oportuno. Contudo, pretendemos desenvolver aspectos **valorativos** a respeito de nosso objeto. Assim procedendo, nos afastamos da **teoria pura do direito** de Hans Kelsen (1985), que reduz o direito à norma jurídica e esta à lei.

O caminho **pós-positivista** para a compreensão de problemas jurídicos já foi aberto (BECHO, 2009, p. 195 e ss.), estando disponível para todos os operadores do direito. A superação do positivismo estrito implica em reconhecer as limitações da legislação para a solução dos casos concretos. Afinal, se bastasse a previsão legal, ou mesmo constitucional, não teríamos o que Marcelo Neves (2007) chama de “constitucionalização simbólica”. Para um exemplo concreto, veja-se a previsão constitucional na República Popular da China que, em seu art. 35 estipula: *Os cidadãos da República Popular da China gozam de liberdade de expressão, de imprensa, de associação, de reunião, de desfile e de manifestação.* (REPÚBLICA...)

Contraopondo o que está no papel, os fatos noticiados na imprensa, como o massacre na Praça da Paz Celestial, em 1989,<sup>4</sup> e as reações estatais à concessão do prêmio Nobel da Paz de 2010, em que o laureado parece estar preso por prática subversiva, sua esposa confinada em sua residência<sup>5</sup> e até mesmo seu advogado é proibido de sair do país,<sup>6</sup> infirmam o texto constitucional e, ao que parece, nem mesmo admitem considerá-lo como **simbólico**.

**Consideramos possível que mudanças administrativas e jurisprudenciais alcancem resultados mais efetivos do que a alteração legislativa de desjudicialização do feito, que poderá aumentar a dimensão do problema (baixa efetividade dos executivos fiscais).**

Dentro de um contexto teórico de limitação do Poder Legislativo para a solução dos problemas reais, surge a possibilidade de descrição de acontecimentos fáticos e sua valoração como instrumento para a melhoria do *status quo* e a busca de solução para problemas mais amplos do que a mera subsunção do fato à norma. Com esse suporte teórico, passamos a expor algumas impressões pessoais a respeito de como o processo de execução fiscal é visto na prática.

### 4 O (DES)VALOR DAS EXECUÇÕES FISCAIS

É bem conhecida a atuação dos devedores (executados) diante dos processos de cobrança de tributos. Ainda que as generalizações não sejam boas, corretas e nem espelhem a integralidade dos múltiplos acontecimentos sociais e pessoais, sabe-se que o devedor não tem interesse em auxiliar a execução, sempre procurando o juízo, oferecendo bens da melhor qualidade e buscando satisfazer o direito do credor. Se sua intenção é pagar a dívida, ele busca fazê-lo fora dos autos. Se a

intenção é discuti-la, sua atitude é proativa, apresentando a exceção de pré-executividade e/ou embargos à execução. Se sua intenção é dificultar a retirada de bens de seu patrimônio para satisfazer o credor, ele assim agirá. É principalmente para essas hipóteses a necessidade do processo judicial de cobrança de tributos. A legislação coloca instrumentos nas mãos do juiz para invadir a esfera patrimonial do executado e, contra sua vontade e até mesmo com sua firme oposição, retira bens de sua propriedade. No momento oportuno, os leva a leilão para satisfazer o direito do credor.

Conquanto a postura dos devedores diante do processo de execução fiscal seja bem conhecida, é pouco explorado em nosso meio acadêmico a postura dos demais operadores do direito no mesmo terreno. Qual é, ainda que nos limites das generalizações, a postura dos membros do Poder Judiciário na execução fiscal? Como é a atuação dos procuradores? Qual o impacto indireto da legislação sobre o procedimento? São esses aspectos que gostaríamos de abordar neste item.

Não é recente a desconfiança com juízes que julgam causas tributárias e, em especial, juízes que atuam com execuções fiscais. Rui Barbosa já aconselhava aos jovens formandos da prestigiosa **Faculdade de Direito do Largo de São Francisco** (hoje USP) que optassem pela carreira de juízes que: *Não vos mistureis com os togados, que contraíram a doença de achar sempre razão ao Estado, ao Governo, à Fazenda; por onde os condecora o povo com o título de “fazendeiros”. Essa presunção de terem, de ordinário, razão contra o resto do mundo, nenhuma lei a reconhece à Fazenda, ao Governo, ou ao Estado.* (BARBOSA, 1949, p. 71)

O que dizer das seguintes palavras: *No Direito Tributário não há nenhum espaço para a justiça?* A assertiva é da lavra de David M. Walker, baseada em J. Ramsay, S. Dowell e H. Hall, extraída de *The Oxford Companion of Law*.<sup>7</sup> Não é, pois, exclusividade de nosso tempo e de nossa sociedade a desconfiança com juízes que atuam com execuções fiscais.

É possível colher exemplos de duvidosa valoração quando fóruns estaduais se referem a um “anexo fiscal”, quando a solução aventada para as execuções fiscais seja a disseminação de **centrais** para cada ato processual (um juiz de **central de citação** que não observe prazos prescricionais concentrará, em si, toda a negativa de referida causa extintiva do crédito tributário, estipulada pelo legislador no art. 156, inc. V, do Código Tributário Nacional) ou quando ouvimos de advogados, para se referirem ao Fórum Cível Pedro Lessa, em São Paulo/SP, como **Justiça Federal**, indicando que, no íntimo, o Fórum Desembargador Federal Aricê Moacyr Amaral Santos, também conhecido como Fórum Federal de Execuções Fiscais, não faria parte da mesma estrutura judiciária.

Mais importante do que a ilustração acima é o fato de que é comum os patronos dos contribuintes ajuizarem ações de conhecimento no curso de uma ação de execução fiscal. Graças à distribuição da competência na Justiça Federal da 3ª Região, ao ajuizarem ações anulatórias de débito fiscal, ações declaratórias de inexistência de relação jurídica tributária ou mandados de segurança em matéria fiscal, os advogados que assim procedem almejam transferir o julgamento do mérito para o juízo cível, evitando que o juízo da execução fiscal exerça a jurisdição.

Ao contrário de suposições aparentemente generalizadas,

acreditamos que o processo judicial de cobrança de tributos (execução fiscal) possui três objetivos tradicionais, um deles fortemente de caráter jurisdicional: (1) visa à recuperação de créditos do Estado – não adimplidos espontaneamente pelos devedores; (2) funciona como uma ferramenta de inibição da sonegação fiscal; e (3) objetiva conduzir o processamento de cobrança das exações dentro dos estritos termos da legislação brasileira. Nessa ótica, podemos afirmar que o processo de execução fiscal se realiza como uma ferramenta em que o executado tem a chance de ver um magistrado julgando se a dívida é devida e se está sendo cobrada nos termos da lei. Usando o símbolo da Justiça, a deusa Têmis, esse procedimento se refere à espada do processo tributário, capaz de invadir a esfera patrimonial do devedor, retirando-lhe bens. Mas deve fazê-lo também usando a balança, agindo com imparcialidade, equilibrando os direitos de ambas as partes e as condutas de cada qual. É de se imaginar, nesse contexto, não ser de pequena monta a decisão de escolher quais bens serão penhorados e, potencialmente, levados a leilão.

Todavia, dentro da Justiça Federal, os procedimentos executivos fiscais parecem ficar em segundo, terceiro ou quarto plano, bem abaixo da importância das ações cognitivas (ainda que sejam referentes às expedições de certidão de regularidade fiscal), das criminais, das previdenciárias.

Desde o início de nossa atuação nas execuções fiscais, notamos indícios de preconceito contra aqueles que atuam com esse procedimento. Ouvimos comentários que indicavam tais varas especializadas como “a Sibéria” da Justiça Federal, indicando que era para lá que se enviavam os “opositores do regime”, os transgressores do sistema, como ocorria na extinta URSS. Ouvimos também que lá era o Fórum onde não se trabalha, pois a quantidade sempre crescente de feitos só poderia indicar ausência de esforço por parte de seus operadores. Ou, ainda, se imagina que nas execuções fiscais não há exercício da jurisdição e que ela possa sair da alçada do Poder Judiciário, passando para a esfera de atuação direta do Poder Executivo. Afinal, há quem não veja **decisão jurisdicional** a ser tomada, permitindo que **qualquer** servidor públi-

co possa fazer o trabalho desempenhado por juízes e servidores judiciais.

Observe-se a Meta n. 3/2010 do Conselho Nacional de Justiça – CNJ. Por ela, visou-se à redução em 20% do acervo execuções fiscais, que representa mais de 30% de todas as ações na Justiça Federal (portanto milhões de feitos), no espaço de um ano. Acreditamos que essa **Meta** pode indicar a suposição de que as execuções fiscais são mantidas **inconclusas**, indefinidamente, nos escaninhos da Justiça. Para alcançar referida Meta, bastaria que juízes e servidores **trabalhassem** um pouco nessas ações, que rapidamente seriam reduzidas.

Observe-se, aparentemente no sentido de que não há exercício da jurisdição nas execuções fiscais, a assertiva da lavra do Ministro Humberto Gomes de Barros: *Fui, durante trinta anos, procurador de Estado. Como tal, promovi inúmeras execuções fiscais. Sei, assim, como se desenvolve tal “processo”: o Estado dirige-se ao juiz, que se limita a determinar a citação do devedor, a ordenar a penhora, conferir cálculos, marcar o leilão, adjudicar o bem ao vencedor e entregar o dinheiro apurado ao Estado exequente. Só quando o executado opõe embargos é que se abre um processo de verdade. Quando não há embargos, o juiz funciona como mero administrador. Por que, em tal circunstância, não tratar a execução fiscal como o que realmente é: um procedimento administrativo?* (BARROS, 2007, p. 8)

### ***Dentro de um contexto teórico de limitação do Poder Legislativo para a solução dos problemas reais, surge a possibilidade de descrição de acontecimentos fáticos e sua valoração como instrumento para a melhoria do status quo [...]***

É um depoimento convincente, que ilustra bem a voz corrente. Mas, eventualmente, é possível imaginar que esse estado de coisas possa ter sido superado? Há a possibilidade de haver *exercício de jurisdição no processo de execução fiscal propriamente dito* (não apenas nos embargos à execução)? Vejamos com uma hipótese concreta: o controle da prescrição antes mesmo do despacho de citação.

Considerando que o § 5º do art. 219 do Código de Processo Civil autoriza o juiz a pronunciar de ofício a

prescrição, em nossa atividade judicante passamos a realizar uma análise prévia da Certidão de Dívida Ativa. Quando há indícios de que o prazo de cinco anos, previsto no Código Tributário Nacional, art. 174, fluiu, ao invés do simples despacho de citação, nos termos do art. 8º da Lei de Execução Fiscal, exaramos a seguinte decisão: *Compulsando os autos verifico que, aparentemente, o débito está prescrito. Isso posto, intime-se a exequente para que, no prazo de 60 dias, junte prova da suspensão ou interrupção do prazo prescricional.*

Em nossa opinião, uma decisão como essa indica que é possível o exercício da jurisdição em todas as fases da execução fiscal. A título de exemplo, no processo n. 0030196-02.2006.403.6182 foi reconhecida a prescrição de parte dos débitos que estavam sendo cobrados. O que provocou a extinção do crédito tributário foi uma decisão como a citada, tomada de ofício pelo magistrado.<sup>8</sup>

### **5 A PASSIVIDADE DAS PROCURADORIAS FAZENDÁRIAS COMO EFEITO DE DECISÕES JUDICIAIS E LEGISLATIVAS E SEU IMPACTO NO EXCESSO DE EXECUÇÕES FISCAIS**

Atualmente, reconhecemos que as visões deturpadas e preconceituosas contra as execuções fiscais estão sendo substituídas por análises mais realistas. Em outras palavras, a realidade vem se impondo e surgem indícios fortes de que é preciso trabalhar, e muito, para que

esse procedimento alcance, dentro do Poder Judiciário, elevado grau de efetividade, conjugado com o respeito ao direito. Afinal, não será substituído o direito pela arrecadação que o país passará a ser reconhecido, interna e internacionalmente, como uma sociedade civilizada.

Dentro dessa ótica, consideramos que há carência em análises mais efetivas sobre alguns dos diversos problemas que assolam as execuções fiscais. Um deles diz respeito à forma de atuação dos advogados do autor, no caso, os procuradores fazendários. A atuação

deles é muito diferente daquela perpetrada pelos advogados de credores privados ao manejarem as execuções não fiscais, assim como dos advogados ou agentes públicos similares em outros processos.

A caracterização mais marcante do que estamos procurando indicar é a postura passiva dos procuradores fazendários após o protocolo das petições iniciais de execuções fiscais, acobertados pela Súmula n. 106 do egrégio Superior Tribunal de Justiça, que possui a seguinte redação: *Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição e decadência.*

Escorados pela respeitável decisão sumulada, os procuradores fazendários não precisam atuar após o protocolo das petições iniciais, ao contrário de todos os demais autores. Com isso, o precioso tempo que permeia o ajuizamento da execução fiscal e os atos propriamente executórios, de que a penhora de bens é o clássico exemplo, fica adiada. Esse estado de coisas interfere na baixa efetividade do procedimento.

Outro ponto que nos parece digno de nota é a identificação dos efeitos da intimação pessoal do procurador, com a remessa dos autos. Essa prática é determinada pelo art. 25 da Lei n. 6.830/1980, que possui a seguinte redação: *Art. 25. Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente. Parágrafo único. A intimação de que trata este artigo poderá ser feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.*

116

**[...] o processo de execução fiscal se realiza como uma ferramenta em que o executado tem a chance de ver um magistrado julgando se a dívida é devida e se está sendo cobrada nos termos da lei.**

Por atenção ao comando legal, os procuradores fazendários não precisam ir aos fóruns e provocar a atuação judicial. Eles poderão ficar em seus escritórios, aguardando passivamente a atuação do Poder Judiciário. Talvez por isso haja a impressão de que os juízes não trabalham nas execuções fiscais, pois não há o advogado do autor compelindo ou mesmo pressionando pela prestação jurisdicional. Compare-se, por exemplo, com a atuação de um advogado que propõe um mandado de segurança e requer uma liminar para que o quadro por nós indicado possa ser vislumbrado com mais clareza.

Por outro lado, dada a própria natureza do processo, na maioria das vezes – e há exceções, evidentemente – a parte executada e seu patrono não têm interesse em ver o processo de execução fiscal sendo movimentado. Como o que está em risco são bens patrimoniais, a inação do Estado-Administração, nesse contexto, é plenamente favorável ao devedor. A exceção é quando o bom pagador quer ver reconhecida a extinção do crédito tributário, por qualquer das modalidades previstas em lei. Nesses casos, seu advogado buscará, ativamente, a atuação do Poder Judiciário.

O exercício da Magistratura em longo período na mesma competência auxilia na identificação dos problemas estruturais mais consistentes na nossa área de atuação. Nas execuções fiscais, as mudanças nos últimos quinze anos são notáveis. Se, em 1997, atuavam poucos escritórios, alguns especializados nesse procedimento, atualmente a sensação é que todas as bancas passaram a atuar na referida jurisdição.

A elevação na qualidade dos patronos foi seguida pela exploração de novos meios de defesa, notadamente as exceções de pré-executividade e as medidas cautelares antecipatórias de penhora. Essas são ferramentas normalmente utilizadas pelos bons pagadores, que se veem impedidos de atuar em seus negócios ante a demora no ajuizamento da ação de cobrança. De fato, infelizmente, nossa realidade aponta que o Poder Executivo Federal tem ajuizado suas execuções mais próximas da prescrição do que do vencimento do tributo.

## **6 AS FALHAS DO PODER EXECUTIVO FEDERAL NO TRATO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Além da passividade das procuradorias fazendárias, há outros aspectos fáticos que interferem diretamente no estado em que se encontram as execuções fiscais federais na atualidade. Há diversas falhas no processamento da dívida tributária federal, que impactam diretamente nos feitos ajuizados.

A prova eloquente do que estamos procurando indicar pode ser corroborada por informações do próprio Poder Executivo Federal. A Controladoria-Geral da União, em seu "Relatório de avaliação da execução de programas de governo n. 21: apuração, inscrição e execução da dívida ativa da União", concluiu *pela ineficiência do processo de inscrição da DAU [dívida ativa da União], devido à grande intempetividade no envio dos créditos fiscais pela RFB a serem inscritos.*<sup>9</sup>

Atente-se a seguinte passagem do indicado relatório: *Conclui-se pela fragilidade dos controles da segurança dos dados da DAU, mesmo diante das providências já adotadas pelo gestor, especialmente pela carência da PGFN em sua estrutura física, humana e tecnológica que tem gerado uma grande suscetibilidade de fraudes no sistema CIDA e de baixas por prescrição de dívida que poderiam ser evitadas.*<sup>10</sup>

Diante desse quadro, não pode causar surpresa que os contribuintes procurem defender-se, na execução fiscal, evitando a penhora de bens. O manejo da exceção de pré-executividade, uma via de defesa típica do indigitado procedimento, é reflexo evidente – ainda que não mensurado por estatísticas – das falhas apontadas no documento oficial citado.

De fato e de direito, a exceção de pré-executividade é utilizada contra os vícios da execução e do título executivo (certidão de dívida ativa – CDA) e se fundamentam, em nosso entender, no Código Tributário Nacional, *in verbis*: *Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.*

Essa **prova inequívoca** é apresentada justamente em petição que tomou o rótulo de exceção de pré-executividade. Mais do que seu fundamento legal, nossa atenção se direciona para os fatos que podem infirmar a regularidade da dívida tributária, que fragilizam

as presunções de certeza e liquidez que a revestem. Sem pretendermos apresentar **todas** as hipóteses de inconsistências na certidão de dívida ativa, apontamos apenas algumas delas, à guisa de ilustração: CDA sem número de CPF ou de CNPJ, CDA em duplicidade (cobrada em mais de uma execução fiscal ou no mesmo procedimento), CDA que não apresente a data da notificação do devedor, CDA que contenha o nome do responsável tributário (coexecutado) sem que haja suporte legal para referida inclusão, etc.

No primeiro desses exemplos, colhidos em nossa experiência profissional, a própria execução fiscal não pode ser distribuída. De fato, ainda que o CPF de uma pessoa física não esteja expressamente relacionado no art. 202 do CTN, a aceitação da distribuição do processo levaria a que todos os homônimos, no país, passassem figurar no polo passivo, o que geraria danos irreparáveis a todos os incluídos e um tumulto processual monumental. Esse caso ilustra, mais uma vez, como são amplas as possibilidades de exercício da jurisdição em execução fiscal, até mesmo controlando o processamento do feito desde o protocolo da petição inicial.

De fato, certa feita, um exequente tentou distribuir algumas execuções fiscais sem o CPF do executado. Considerando a ausência do dado essencial, o juiz distribuidor não autorizou a distribuição, em despacho que se aproxima da determinação de emenda da inicial. Alegando estar às vésperas da prescrição, o exequente requereu a reconsideração de despacho e a distribuição das iniciais, pugnando pela emenda em data oportuna. Tal providência, se deferida, teria feito com que todos os homônimos, no País, passassem a ser considerados executados naquele Fórum. Individualmente, teria que bater às portas do Poder Judiciário e se defender, pelas vias adequadas, indicando (e tentando provar) que não eram eles partícipes na relação jurídica objeto da execução.

Assim, ao que nos parece, a própria verificação das condições mínimas para a distribuição de uma ação de execução fiscal já envolve decisão judicial.

Não temos dúvida em afirmar que, não tivesse o Magistrado impedido aquela distribuição, todos os homônimos que buscassem certidões na Justiça

Federal teriam sérios problemas em desenvolver seus negócios, além de causar enorme tumulto no próprio Fórum. Entretanto, caso a execução fiscal fosse administrativa, teria um funcionário da Administração condições e poder para impedir referida providência? Temos sérias dúvidas nesse sentido.

Outro ponto indicado também merece alguma análise. A cobrança em duplicidade, infelizmente, não é de todo incomum, sendo que pode gerar problemas processuais a identificação de qual delas deve ser mantida e qual deve ser anulada. Pode ser mantida a expedida primeiro, o que é lógico. Todavia, outra pode ter sido a primeira ajuizada, outra pode ter sido objeto de citação do devedor em primeiro lugar etc. Somente a verificação do caso concreto indicará qual feito deve prevalecer. Por óbvio, o ajuizamento de CDA repetida nos mesmos autos é de fácil solução.

**[...] dentro da Justiça Federal, os procedimentos executivos fiscais parecem ficar em segundo, terceiro ou quarto plano, bem abaixo da importância das ações cognitivas [...] das criminais, das previdenciárias.**

Quanto à inclusão do responsável na CDA, trata-se de uma discussão que ilustra bem as dificuldades teóricas do tema em comento. Não é pelo fato de o legislador ter mencionado a corresponsabilidade que ela está, automaticamente, autorizada. Em interpretação gramatical, o “sendo o caso” estipulado no inc. I não deve ser lido como simplesmente *em existindo co-executado*. Há que ser feita análise sistemática, buscando-se a responsabilização em disciplina jurídica própria e, respeitando-se os procedimentos legais, aferir-se a ocorrência da aludida circunstância. Contudo, não tem sido esse o entendimento jurisprudencial, diante do qual só resta ao juízo de primeiro grau aceitar as inclusões realizadas.

Com o reconhecimento do Poder Executivo Federal, por sua Controladoria-Geral, de todas as dificuldades por que passa a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, resta evidenciado que toda a sociedade brasileira, destacando-se os sujeitos passivos tributários, seus advogados e os membros do Poder Judiciário devem redobrar sua atenção e seus es-

forços para a defesa do direito das partes, que não podem ficar submetidos às necessidades de arrecadação do fisco.

A propósito, a superação dos preconceitos em face da execução fiscal passa, necessariamente, pelo reconhecimento de que as procuradorias fazendárias atuam como **advogados** e que têm como clientes os respectivos fiscos, tema do qual nos ocuparemos no próximo item.

## **7 A NATUREZA ADVOCATÍCIA DAS PROCURADORIAS FAZENDÁRIAS**

As procuradorias fazendárias são órgãos de advocacia pública. Essa natureza é suficientemente clara se buscarmos conhecer a legislação. Sempre concentrados na estrutura da União, vejamos o conjunto normativo federal. Começemos com o texto constitucional. Estabelece a Constituição Federal que: *Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição*

*que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.*

[...]

*§ 3º. Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.*

No âmbito infraconstitucional, a Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993, que veicula a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União, estabelece a competência da indicada procuradoria para promover os passos seguintes visando o ajuizamento da execução fiscal, como se observa:

*Art. 12 – À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:*

*I – apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança,*

amigável ou judicial;

II – representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário;

[...]

V – representar a União nas causas de natureza fiscal.

Parágrafo único – São consideradas causas de natureza fiscal as relativas a:

I – tributos de competência da União, inclusive infrações à legislação tributária; [...].

Como é sabido, a advocacia visa defender os interesses de seu cliente. Destacamos, por oportuno, que a advocacia pública possui limites mais estreitos de atuação do que os advogados em geral. Dada sua natureza pública, seus agentes estão submetidos a regramentos mais severos, destacando-se, por exemplo, o art. 37 da Constituição Federal, que reproduzimos para facilitar a compreensão de nosso entendimento: *A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...].*

Assim, os procuradores fazendários, apesar de defenderem seu cliente, o fisco da respectiva pessoa política, terão que fazê-lo sempre debaixo da legalidade, agindo com impessoalidade, com os cuidados da moralidade pública, garantindo a publicidade de seus atos e, ainda, buscando a eficiência em seu campo de atuação.

O respeito a esses princípios norteadores da administração pública rege toda a atuação das procuradorias, em juízo ou fora dela. Nesse sentido, evidentemente que o ato administrativo de inscrição em dívida ativa deve segui-los, notadamente – mas não só – pelo rígido controle de legalidade, o que tem se mostrado falho.

## 8 À GUIA DE CONCLUSÃO

Ao finalizar este estudo, queremos registrar que evitamos construções teóricas a respeito da axiologia. Nosso intuito é pragmático.

Acreditamos que há certo desconhecimento envolvendo as execuções fiscais, motivo que leva muitas pessoas a desvalorizar o trabalho que pode ser feito – e tem sido realizado em diversos juízos – em prol do julgamento correto e imparcial, em que prevalece a Constituição e as leis, na cobrança dos tributos federais.

O conhecimento profundo e verdadeiro do que se passa nesses feitos é o primeiro passo para enfrentar seus desafios, sem abandonar o jurisdicionado pagador de impostos. Isso implica destacar os efeitos da legislação, da jurisprudência e das práticas administrativas no acúmulo de execuções fiscais, identificando diversas alterações pontuais que podem ser realizadas em prol do interesse arrecadatório, sem sacrificar o direito do contribuinte em ver um magistrado conduzindo o processo judicial.

Nesse contexto, práticas que valorizem a atuação judicial nas execuções fiscais podem ser tomadas, notadamente destacando-se aquelas de cunho jurisdicional. Os procuradores fazendários podem ser estimulados a atuarem de forma proativa nas execuções, nos moldes como os advogados dos autores o fazem nos demais procedimentos judiciais. A revogação do art. 25 da Lei n. 6.830/1980 poderia, nesse contexto,

ser analisada no Congresso Nacional, assim como a Súmula n. 106 da jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça poderia ser rediscutida. Diversas falhas na formação do crédito tributário precisam, com urgência, ser sanadas pelo Poder Executivo Federal.

Em todos esses exemplos, e em outros que a comunidade jurídica pode suscitar, juizes, servidores, advogados públicos e privados podem restabelecer, juntos, a confiança que deve existir entre o fisco e os contribuintes, valorizando novamente o procedimento judicial de arrecadação tributária.

## NOTAS

- 1 A Comissão da Ajufe foi composta por 19 membros, sendo seu relator o Juiz Federal Marcus Livio Gomes. Em 26 de junho de 2007, o relatório, de 53 páginas, foi concluído e distribuído internamente. Nos dias 4 e 5 de outubro do mesmo ano, ocorreu o “Seminário de Execução Fiscal” da Ajufe, que motivou a “Carta de Vitória-ES”, em que os Magistrados Federais se posicionaram contra o indicado Anteprojeto.
- 2 Mensagem de cancelamento de urgência, de 26/08/2009, do Poder Executivo. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br>>. Acesso em: 14 fev. 2014.
- 3 *Eis aí [...]* como os significados da palavra *Direito* se delinearão segundo três elementos fundamentais: – o elemento **valor**, como intuição primordial; o elemento **norma**, como medida de concreção do valioso no plano da conduta social; e, finalmente, o elemento **fato**, como condição da conduta, base empírica da ligação intersubjetiva, coincidindo a análise histórica com a da realidade jurídica fenomenologicamente observada. (REALE, 1996, p. 509)
- 4 Consultar: <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Protesto\\_na\\_Praça\\_C3%A7a\\_da\\_Paz\\_Celestial\\_em\\_1989](http://pt.wikipedia.org/wiki/Protesto_na_Praça_C3%A7a_da_Paz_Celestial_em_1989)>. Acesso em: 17 jan. 2014.
- 5 *Presença e isolada há três anos, mulher de Prêmio Nobel aparece em vídeo*. Disponível em: <<http://tv.uol.com.br/assistir.htm?video=presa-e-isolada-ha-tres-anos-mulher-de-premio-nobel-appeare-em-video-04020E9A306CC8C14326&mediaId=14826058>>. Acesso em: 17 jan. 2014.
- 6 *China impede que advogado do prêmio Nobel da Paz saia do país*. Disponível em: <<http://www.portugues.rfi.fr/mundo/20101109-china-impede-que-advogado-do-premio-nobel-da-paz-saia-do-pais>>. Acesso em: 17 jan. 2014.
- 7 Verbetes “*taxation*”, in *The Oxford Companion to Law*. David M. Walker. Oxford: Oxford University Press, 1980. Tradução nossa. No original, consta: *In the law of taxation justice has no place at all*. O verbo é baseado em J. Ramsay, *History of the Revenue of the King of England, 1066-1399* (1925); S. Dowell, *History of taxation and taxes in England* (1888); H. Hall, *History of customs revenue in England* (1892).
- 8 Decisão dada à fl. 128. No referido feito, a decisão que ilustra a assertiva não foi dada, como em tantas outras, em substituição ao despacho citatório. Entretanto, imaginamos que, em termos de comprovação do mencionado, é útil demonstrar com ao menos um caso concreto o que foi afirmado. Uma análise mais detida levantará outros processos em que o citado despacho surtiu efeito.
- 9 Consultar: <[http://sistemas.cgu.gov.br/relats/uploads/5459\\_Relatorio\\_PGFN\\_20052013.pdf](http://sistemas.cgu.gov.br/relats/uploads/5459_Relatorio_PGFN_20052013.pdf)>. p. 8. Acesso em: 25 set. 2013.
- 10 Consultar: <[http://sistemas.cgu.gov.br/relats/uploads/5459\\_Relatorio\\_PGFN\\_20052013.pdf](http://sistemas.cgu.gov.br/relats/uploads/5459_Relatorio_PGFN_20052013.pdf)>. p. 9. Acesso em: 25 set. 2013.

## REFERÊNCIAS

- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949.
- BARROS, Humberto Gomes de. Execução Fiscal Administrativa. *Revista CEJ* – Brasília, ano XI, n. 39, p. 4-9, 2007.
- BECHO, Renato Lopes. Efeitos do ajuizamento tardio das execuções fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 170, p.64-74, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números*. Disponível em: <[www.cnj.jus.br](http://www.cnj.jus.br)>. Acesso em: 1. mar. 2013.
- CALAMANDREI, Piero. *Eles, os juizes, vistos por um advogado*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. A ‘Soi-disant’ execução fiscal administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 380-391.



ICHIHARA, Yoshiaki. Reforma tributária ou reforma arrecadatória? Anteprojetos de leis de execução mista e de transação da dívida ativa da Fazenda Pública. *Revista do Advogado*, São Paulo, ano 27, n. 94, p. 146-151, nov. 2007.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1985.

MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. Considerações críticas sobre o Anteprojeto da Lei de Execução Fiscal Administrativa. *Revista do Advogado*, São Paulo, ano 27, n. 94, p. 96-100, nov. 2007.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007m.

PIRES, Luiz Henrique da Costa. O projeto de nova lei de execuções fiscais e a execução administrativa. *Revista do Advogado*, São Paulo, ano 27, n. 94, p. 86-95, nov. 2007.

PRUDENTE, Antônio Souza. Execução administrativa do crédito da Fazenda Pública. *Revista do Advogado*, São Paulo, ano 27, n. 94, p. 10-33, nov. 2007.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

REPÚBLICA POPULAR DA CHINA. Constituição de 4 de dezembro de 1982. Disponível em: <<http://bo.io.gov.mo/bo/i/1999/constituicao/index.asp>>. Acesso em: 17 jan. 2014.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Execução fiscal administrativa? In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 154-174.

Artigo recebido em 25/2/2014.

Artigo aprovado em 18/7/2014.