



EXECUÇÃO FISCAL E CONSTITUIÇÃO FEDERAL: ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO PROCESSO DIANTE DOS MÉTODOS ALTERNATIVOS ADOTADOS E DA NOVA REFORMA TRIBUTÁRIA

LUCAS YURI SOARES MESSIAS ¹

RESUMO

Neste trabalho abordaremos um estudo sobre o procedimento de execução fiscal vigente no país e as garantias constitucionais afetadas por ele, como o procedimento de execução fiscal tem se mantido estagnado mesmo com todas as mudanças legislativas e como sua deficiência tem gerado gargalos no Poder Judiciário, tornando-se objeto de análises de métodos cada vez mais expropriatórios e invasivos objetivando a constrição do devedor. Além disso, mostraremos como novos métodos já adotados e a reforma tributária podem tornar-se heróis ou vilões na busca pela manutenção das garantias constitucionais e pelo total adimplemento do contribuinte.

Palavras chave: Execução Fiscal; Constituição Federal; Reforma Tributária;

ABSTRACT

In this project, we will approach a study on the tax enforcement procedure in force in the country and how constitutional guarantees affected by it, how the tax enforcement procedure will be kept stagnant even with all legislative changes and how its use of bottlenecks in the Judiciary, applied become the object of methods of increasingly expropriatory and invasive methods aiming at the constriction of the debtor. In addition, to show how the new methods already adopted and the tax reform can become heroes or sellers in the search for the maintenance of constitutional guarantees and for the total payment of the contribution.

Keywords: Tax Enforcement; Federal Constitution; Tax reform;

¹ Graduando no Curso de Bacharel em Direito na UNIGRANRIO, orientado pela professora: Erika Kubic da Costa Pinto

1. INTRODUÇÃO

O procedimento de Execução Fiscal é uma ação contida no Direito Tributário sendo de suma importância para o País considerando a necessidade de arrecadação para tornar possíveis investimentos governamentais e a manutenção dos poderes.

Com o passar dos anos, entretanto, nota-se uma crescente e alarmante quantidade de ações de Execução Fiscal paradas no poder Judiciário enquanto muitas outras se iniciam criando um gargalo de anos que de tanta importância ganhou capítulo nas estatísticas do CNJ.

Com uma reforma tributária às portas ante a necessidade de atualização do nosso Código Tributário Nacional, vários projetos de lei retornam sugerindo mudanças que de algum modo possam adequar novas tecnologias e as alterações legislativas feitas até aqui.

O presente trabalho tem como objetivo analisar a Constitucionalidade do processo vigente de Execução Fiscal, bem como as medidas já adotadas e as sugestões para melhora do procedimento sem que todas essas alterações extrapolem Direitos Fundamentais, e aumentem ainda mais o abismo de prerrogativas e privilégios que a Fazenda possui como ferramenta para restringir grandes empresas, mas que têm arrastado os métodos de forma padronizada para Pessoas Físicas e para pequenos negócios no Brasil.

O processo de Execução Fiscal se inicia com a Petição Inicial do ente responsável pela cobrança. Petição esta muito simples, com seus requisitos descritos no artigo 6º da Lei de Execuções Fiscais, sendo eles:

- “I – O Juiz a quem é dirigida;
- II – O pedido;
- III – O requerimento para a citação.”²

Cumprindo a petição estes simples requisitos, está apta a prosseguir e será recebida por um despacho para a citação do devedor, resultando em penhora, caso a dívida não seja paga nem garantida a execução através de depósito ou fiança, arresto, caso o executado não tenha domicílio ou deste se ocultar, registro da penhora ou do arresto independente de pagamento de custas ou outras despesas e avaliação dos bens penhorados, ou arrestados.

Nesta etapa, o executado se vê diante de duas principais opções: ou paga a dívida, no prazo de 05 (cinco) dias, ou oferece bens à penhora, observando a ordem de preferência legal, possibilitando o oferecimento de embargos à execução caso possa garanti-la.

² BRASIL. Lei de Execução Fiscal (1980). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869impressao.htm> Acesso em: 06/06/2020

É importante nesse ponto demonstrar a importante diferença entre o procedimento geral de citação na execução de título executivo extrajudicial onde o prazo do pagamento da dívida é de três dias cabendo oposição de embargos no prazo legal sem a necessidade de apresentar garantia ao juízo (artigo 914, CPC).

A citação comumente usada na Lei de Execução Fiscal é a postal, com objetivo de assim trazer maior celeridade ao processo, entretanto, em alguns casos a citação ficta é admitida tornando cabível a citação por edital conforme previsto na súmula 414 editada pelo STJ: “A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades.”³

Considerando que o principal objetivo na Execução Fiscal é o cumprimento da obrigação pecuniária, tornou-se comum a utilização da penhora *online*, sendo este um procedimento de constrição judicial realizado eletronicamente. Sua positivação encontra-se no artigo 854 do Código de Processo Civil, entretanto o bloqueio realizado é limitado ao valor exequendo. Recentemente, com o advento da lei de abuso de autoridade, o artigo 36 do código prevê detenção de um a quatro anos nos casos em que a quantia bloqueada extrapole exacerbadamente o valor estimado para satisfação da dívida.

Em um primeiro momento, ocorrerá uma indisponibilidade do montante devido, sem conhecimento prévio do executado. Após a efetivação do bloqueio, o réu será intimado para manifestar-se, no prazo de 5 (cinco) dias, para alegar indisponibilidade excessiva ou que os valores são impenhoráveis, caso seja conta salário, etc. Caso a manifestação seja denegada ou simplesmente não haja manifestação, o valor bloqueado será convertido em penhora, com a devida intimação para ciência do ato.

Quanto aos meios de defesa do executado, o meio fundamental de defesa são os embargos, que devem ser apresentados no prazo de 30 (trinta) dias. A lei exige que o executado apresente garantia ao juízo como requisito para admissibilidade dos embargos. Nos embargos, que por possuírem natureza de ação, são distribuídos por dependência a um processo de execução fiscal que já existe, o executado tem liberdade de alegar qualquer matéria que julgue útil à sua defesa.

Existem outros meios de defesa na Execução Fiscal, importante destacar um dos mais importante e normalmente o primeiro recurso a ser utilizado. Produto do doutrinador Pontes de Miranda, a exceção de pré-executividade passou a ser amplamente aceita pela

³ Brasil. STJ. Súmula 414. **Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça** V.39, Brasília, Fevereiro. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_39.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2020.

jurisprudência configurando-se um recurso para que o executado possa alegar questões de ordem pública, que possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado. Essas matérias, no entanto, não podem demandar dilação probatória.

No intuito de eliminar imprecisões quanto à aceitação da medida no processo de execução fiscal, o STJ criou a súmula 393, que determina o seguinte: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.”⁴

A exceção de pré-executividade é de extrema valia para o executado pois apesar de não caber atribuição de efeito suspensivo possibilita a discussão de matérias de ofício, atribuindo celeridade ao processo, além de não possuir o requisito da garantia, imprescindível aos embargos.

Existem outros meios de defesa do executado, a exemplo da ação anulatória que não se trata de uma defesa direta, pois seu objetivo é atacar a existência do débito fiscal, o que constatado, resulta na extinção do processo executivo de cobrança.

Por fim, o artigo 40 da Lei 6830/80 prevê a suspensão do processo caso não sejam localizados o executado ou bens passíveis de penhora, tendo a fazenda prazo de um ano para fazer as buscas do executado ou de seus bens sob a consequência de arquivamento e início de prazo da prescrição intercorrente em caso de diligências infrutíferas. Temos nesse sentido o entendimento sumulado de nº 314 que diz: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.”⁵

2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA

É difícil determinar precisamente o momento de início da execução fiscal no direito brasileiro, uma vez que a tarefa de arrecadar tributos é uma atividade extremamente essencial do Estado, sendo de certo modo uma tarefa inquisitória já que é algo imposto pelo Estado.

⁴ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 393. Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça V.36, Brasília, Junho. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2020.

⁵ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 314. Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça V.25, Brasília, novembro. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2020.

No período da República, existem três livros que tratam da execução fiscal: O Decreto-lei nº 960/38, o Código de Processo Civil de 1973 e a lei 6.830/80, conhecida como Lei de Execuções Fiscais. O decreto datado de 1938, primeiro tratado neste tópico, já foi revogado tacitamente pelas legislações posteriores, como a LEF em razão do artigo 1º desta lei.

O Código de Processo Civil de 1973, dispunha em seu artigo 585, VI, considerando a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, como títulos executivos extrajudiciais sendo assim passíveis do procedimento de execução.⁶

Deste modo, a Fazenda tinha de se valer do Código de Processo Civil e dos dispostos nos artigos 646 e seguintes, que regiam o processo comum de Execução por quantia certa. O uso da legislação durou pouco considerando que em 22 de setembro de 1980 entrou em vigor a Lei de Execução Fiscal nº 6.830/80⁷, visando trazer maior celeridade ao processo de Execução Fiscal, bem como dotar a Fazenda Pública de maiores prerrogativas no processo.

O procedimento de Execução Fiscal sofreu significativas mudanças ao longo do tempo. Importante ressaltar que os embargos na execução de título extrajudicial, no código de 1973 não eram dotados de efeito suspensivo.

Ainda em relação aos embargos, o Código de Processo Civil de 1973 afastou a necessidade de garantia em juízo como requisito de admissibilidade. Já a Lei de execução fiscal em seu artigo 16, §1º, consolidou a necessidade de garantia dos embargos não sendo estes admissíveis antes que a execução fosse garantida, o que causou certa divergência doutrinária.

A jurisprudência e a doutrina majoritária, no entanto, superaram a controvérsia e consolidaram o entendimento de que segue indispensável o oferecimento de garantia em juízo para a oposição dos embargos. O fundamento utilizado como veremos a seguir foi de que a lei n. 11.382/06, alterou uma regra do CPC/73.

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE

⁶ BRASIL. **Código de Processo Civil** (1973). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869impressao.htm> Acesso em: 06/06/2020.

⁷ BRASIL. **Lei de Execução Fiscal** (1980). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869impressao.htm> Acesso em: 06/06/2020

DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL. (...) 6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal. 7. Muito embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do "Diálogo das Fontes", ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - essa conclusão tem sido a alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça (...)"⁸

De acordo com o supramencionado, os embargos à execução não são dotados automaticamente, de efeito suspensivo. Sendo, porém, facultado ao embargante a solicitação demonstrando os requisitos gerais da tutela provisória, ou seja, o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, para que sejam assegurados seus direitos na ação. Neste sentido, temos o seguinte entendimento:

"DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REQUISITOS PARA A ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ). A oposição de embargos à execução fiscal depois da penhora de bens do executado não suspende automaticamente os atos executivos, fazendo-se necessário que o embargante demonstre a relevância de seus argumentos ("fumus boni iuris") e que o prosseguimento da execução poderá lhe causar dano de difícil ou de incerta reparação ("periculum in mora"). Com efeito, as regras da execução fiscal não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/1973, que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia, verificação pelo juiz da relevância da fundamentação e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação. (...)a conclusão acima exposta tem sido adotada predominantemente no STJ. Saliente-se, por oportuno, que, em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/1973, a nova redação do art. 736 do CPC, dada pela Lei 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos -, não se aplica às execuções fiscais, haja vista a existência de dispositivo específico,

⁸ Brasil. Superior Tribunal de Justiça STJ (REsp 1272827 / PE Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 22/05/2013 Data da Publicação/Fonte DJe 31/05/2013 RDTAPET vol. 38 p. 227 RTFP vol. 114 p. 373)."

qual seja, o art. 16, § 1º, da LEF, que exige expressamente a garantia para a admissão de embargos à execução fiscal. Precedentes citados: AgRg no Ag 1.381.229-PR, Primeira Turma, DJe de 2/2/2012; e AgRg nos EDcl no Ag 1.389.866-PR, Segunda Turma, DJe de 21/9/2011. REsp 1.272.827-PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22/5/2013. Informativo nº 0219. Período: 23 a 27 de agosto de 2004.”⁹

Desde muito tempo se discute o gargalo da Execução Fiscal e seus impactos diretos no poder judiciário. Em 2011, os magistrados brasileiros possuíam 1.679 processos por Juiz. Destes, 2.730 eram de execução fiscal. O tempo médio de duração de um processo de execução fiscal era de 8 anos e 11 meses de acordo com os dados apontados por Alexandre dos Santos Cunha, técnico do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e coordenador da área de estudos sobre segurança pública e justiça.¹⁰

Já há algum tempo, o relatório do Conselho Nacional de Justiça denominada “justiça em números”, mantém uma seção denominada “Gargalos da Execução”. Em consulta realizada ao relatório na edição de 2019, a seção informa que as execuções fiscais historicamente são apontadas como o fator principal de morosidade do Judiciário. O relatório indica que 39% do total de casos pendentes e 73% são de execução fiscal, com taxa de congestionamento de 90%. Abaixo temos gráficos indicativos das execuções fiscais e seu impacto em comparação com as execuções de modo geral:¹¹



Gráfico 1: Série histórica das execuções iniciadas e pendentes¹²

⁹ Superior Tribunal de Justiça. (REsp 1272827 / PE Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO Data do Julgamento 22/05/2013 Data da Publicação/Fonte DJe 31/05/2013 RDTAPET vol. 38 p. 227 RTFP vol. 114 p. 373).

¹⁰ Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/execucao-fiscal-distorce-estatisticas-diz-ipea/>>, acesso em: 06/06/2020.

¹¹ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf>, acesso em: 06/06/2020.

¹² Fonte: Conselho Nacional de Justiça (Relatório Justiça em Números 2019 – ano-base 2018). Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp->

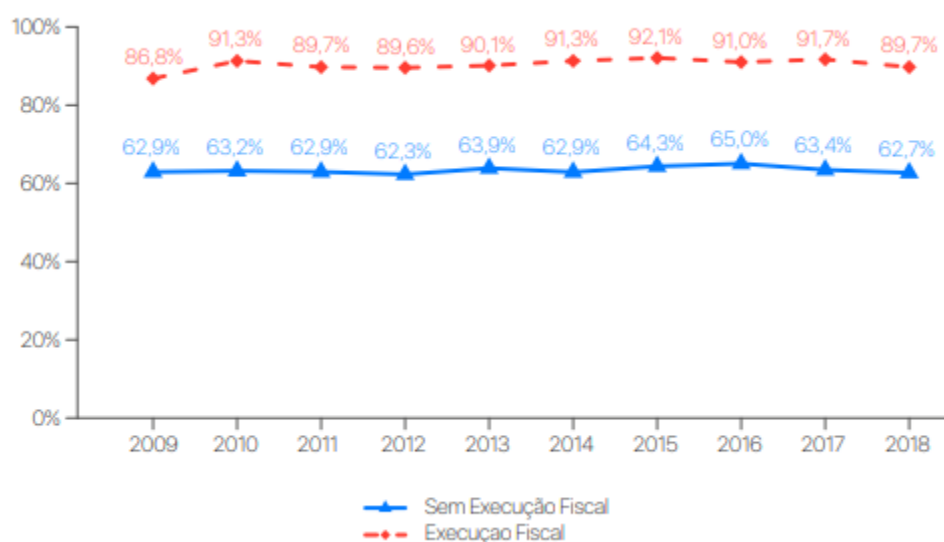


Gráfico 2: Série histórica do impacto da execução fiscal na taxa de congestionamento total¹³

Podemos levar em conta ainda, o gráfico obtido com a evolução do número aproximado de execuções fiscais em tramitação nos órgãos judiciais brasileiros (índice global do Judiciário):

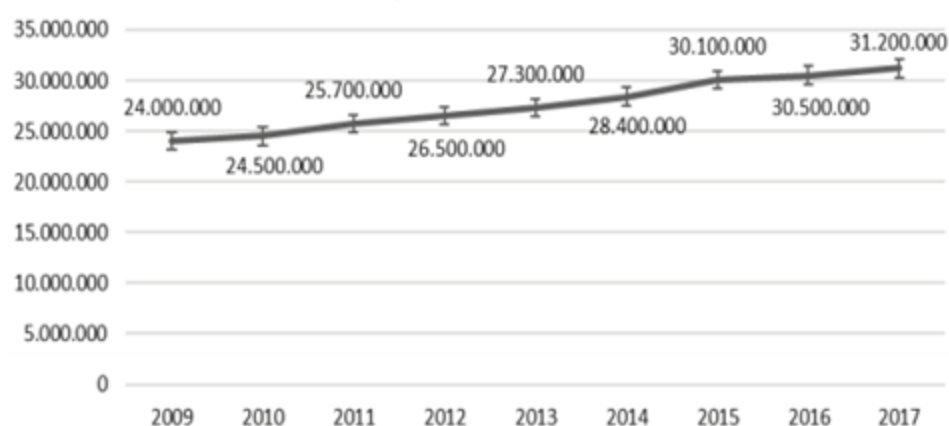


Gráfico 3: Evolução do número aproximado de execuções fiscais em tramitação nos órgãos judiciais brasileiros (índice global do judiciário)¹⁴

content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf >, acesso em: 06/06/2020.

¹³ Fonte: Conselho Nacional de Justiça (Relatório Justiça em Números 2019 – ano-base 2018). Disponível

em: <https://www.cnj.jus.br/wpcontent/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf> acesso em: 06/06/2020

¹⁴ Fonte: Conselho Nacional de Justiça (Relatório Justiça em Números 2018 – ano-base 2017). Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>> Acesso em: 06/06/2020

A partir da exposição dos dados acima, nota-se um grande desequilíbrio no processo de execução fiscal em relação a todos os outros. O congestionamento é indicado inclusive como causa para o baixo índice de sucesso da via judicial da execução fiscal.

Os problemas para o baixo índice de sucesso das execuções fiscais, no entanto, são variados. Além da morosidade, uma das principais reclamações dos devedores de tributos no Brasil se dá mediante a altíssima carga tributária e burocracia incomparável a outros países. Mais adiante abordaremos as situações relacionadas a necessidade de uma reforma tributária com intuito de desburocratização e como isso pode afetar a Execução Fiscal como um todo, considerando que grande parte das Execuções Fiscais são ajuizadas contra empresas, e que sua altíssima taxa de mortalidade torna quase impossível a localização destas e até mesmo de seus sócios em caso de redirecionamento. Mesmo nos casos onde a empresa é encontrada, seu patrimônio já se encontra deveras deteriorado em razão do pagamento de credores nos degraus acima do concurso, como bancos e créditos trabalhistas, por exemplo.

Em estudos feitos pelo SEBRAE em 2013, a taxa de mortalidade das empresas de dois anos era de aproximadamente 25% (vinte e cinco por cento). Segundo o gráfico disponível abaixo:



Gráfico 4: Taxa de mortalidade de empresas de 2 anos, evolução no Brasil.¹⁵

Esses dados somados aos do IBGE/Impostômetro, que constatou que 95% das empresas no Brasil pagam mais impostos que devem¹⁶, nos permitem chegar à conclusão de

¹⁵ Fonte: SEBRAE (Sobrevivência das Empresas no Brasil) Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-apresentacao-2016.pdf>> Acesso em: 06/06/2020.

¹⁶ **Maioria das empresas brasileiras paga impostos indevidamente.** Jornal do Comércio. 30 ago 2017. Disponível em: <https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/2017/08/cadernos/jc_contabilidade/581856-

que uma empresa com 2 anos tem extrema dificuldade de ascender no mercado e isso se deve em grande parte por conta da alta carga tributária e da burocracia que esta envolve, sepultando de vez a empresa e qualquer chance de uma recuperação.

Diante do exposto, podemos considerar a real e imediata necessidade de uma reformulação no modo como os créditos tributários são cobrados, sendo a execução fiscal apenas o local de escoamento de problemas que começam muito antes da Petição Inicial.

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NA EXECUÇÃO FISCAL

3.1 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia ou igualdade está positivado no artigo 5º da Constituição Federal de 1988, determinando que todos são iguais perante a lei. Sem distinções. Essa isonomia, entretanto, não é uma isonomia totalmente formal e taxativa. A igualdade a ser adotada pelo princípio da isonomia segue a máxima aristotélica de que os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais, desigualmente, na medida das suas desigualdades. A partir dessa linha de raciocínio chegamos a primeira constatação de violação Constitucional na execução fiscal quando colocamos uma empresa de grande porte, com capital expressivo, recebendo o mesmo tratamento de uma pequena empresa ou de um microempreendedor individual. Ou até mesmo de uma pessoa física. Neste ponto a isonomia é de fato taxativa, uma vez que a execução fiscal funcionará de forma semelhante para todos os exemplos acima citados, incorrendo em métodos expropriatórios e prerrogativas fazendárias totalmente superiores. Objeto do que pode ser considerado outra violação ao princípio da isonomia.

As regras do princípio da isonomia devem estar presentes em âmbito de direito material e processual. Seguindo esta linha de raciocínio, o artigo 139 do Código de Processo Civil determina que o magistrado deve assegurar igualdade de tratamento entre as partes, evitando que uma se beneficie em detrimento da outra.¹⁷

A Fazenda possui ampla prerrogativa para emissão de título executivo, neste caso a CDA. Esta prerrogativa não existe no processo de execução comum.

Ademais, a inicial na execução fiscal é extremamente simples exigindo apenas que o exequente indique o Juízo a quem se dirige, o pedido e o requerimento para a citação,

[maioria-das-empresas-brasileiras-paga-impostos-indevidamente.html](#)> Acesso em: 06/06/2020.

¹⁷ 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 2020.

não sendo necessário nem mesmo demonstrar um cálculo específico que justifique o valor cobrado.

Não bastasse o poder de criar um título executivo de forma unilateral, é possibilitado ainda que ele o substitua no curso da execução fiscal, até a oposição de embargos à execução fiscal.

Através do exposto, nota-se que a Violação ao Princípio da Isonomia encontra argumentos até mesmo no artigo 139 do Código de Processo Civil que determinar que o magistrado aja de modo imparcial, o que não ocorre na execução fiscal uma vez que todas as medidas constritivas são tomadas pelo magistrados, há casos inclusive em que a Fazenda, aproveitando-se da independência do procedimento de execução fiscal, deixa toda a responsabilidade de busca de endereços válidos para diligências de citação e penhora sob a responsabilidade do Juízo, que para tentar forçar o cumprimento do princípio da celeridade, automatiza despachos que possibilitam a realização de diligências quase que automáticas dando plena ciência ao exequente do controle jurisdicional ou acesso à justiça, é o segundo princípio que merece destaque.

3.2 O PRINCÍPIO DA UBIQUIDADE DA JUSTIÇA

Encontra-se no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Este princípio é responsável por resguardar ao sujeito o direito de ação, o direito de invocar o poder judiciário para atuar regularmente na sua demanda buscando a solução do conflito. É importante trazer a teoria do mestre italiano, Michele Taruffo, denominada *dela decisione giusta*. Segundo taruff, uma decisão justa necessita de três pressupostos: a correta escolha e interpretação da regra jurídica aplicável ao caso concreto, a compreensão correta dos fatos relevantes do caso e o emprego de um procedimento válido e justo para chegar à decisão¹⁸. Este último pressuposto sendo de responsabilidade do legislador, uma vez que somente através dele será possível a legalidade e prerrogativa de um processo justo que garanta ao executado, mesmo que minimamente.

3.3 O PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

O terceiro princípio a ser abordado que é o do contraditório e da ampla defesa, também encontra amparo na Constituição Federal, precisamente no artigo 5º, inciso LV.

¹⁸ Taruffo, Michele. **Poteri probatório dele parti e del giudice in Europa**. Rivista trimestrale di diritto e procedura civile. Milano: Giuffrè, 2008. P. 319, disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=1313>>

O princípio do contraditório e da ampla defesa possibilita que as partes exponham suas razões de modo a justificar seus atos ou alegar a nulidade de pretensões feitas de modo incorreto, além de garantir que o executado, no caso da execução fiscal, possa se defender de toda e qualquer alegação que possa ser feita durante o processo.

Diante dos princípios e garantias constitucionais estabelecidos e supramencionados, torna-se clara a periculosidade do avanço dos métodos constritivos e da busca de métodos eficazes que visem tornar o procedimento de cobrança fiscal cada vez mais administrativo perdendo sua característica judiciária. Uma vez que o procedimento torne-se cada vez mais administrativo, a tendência é que haja um afastamento do controle judiciário, possibilitando uma prerrogativa perigosa aos credores fazendários e colocando os devedores em uma situação de considerável desvantagem uma vez que mesmo com a garantia de um processo justo, em alguns casos será bem mais desvantajoso para o devedor prosseguir com a invocação do judiciário para contestar uma cobrança indevida, uma constrição exagerada ou um método expropriatório. Se tratando de uma Pessoa Física, por exemplo, haverá casos em que o devedor pagará o montante sem sequer saber o que está pagando, sujeitando-se a uma confissão de dívida que é possivelmente menor ou em alguns casos nula, recebendo carga constritiva igual ou até mesmo superior a de empresas de grande porte uma vez que é muito mais fácil encontrar a casa de uma pessoa que a sede de uma empresa que se encontra inadimplente.

Podemos considerar que as prerrogativas atribuídas ao Fisco já são, de modo geral, constritivas ao ponto de atingir considerável grau de sucesso para um determinado grupo de pessoas. Entretanto considerando a alta taxa de mortalidade das empresas, a grande evasão fiscal por meio de sonegações e o medo da cobrança por parte dos inadimplentes, se faz necessário que novos métodos sejam criados em consonância com a Constituição Federal, buscando a solução para o gargalo da execução fiscal sem atingir garantias constitucionais caríssimas que de algum modo podem sofrer interferência por parte do estado.

Toda essa busca inquisitória e de certa forma desesperada na busca por forçar o devedor a cumprir com suas obrigações tributárias culminou em prerrogativas exageradas aos credores da Execução Fiscal de um modo geral. Sendo de conhecimento geral que o povo em grande parte por excesso de desconfiança no governo ou descontentamento com a elevada carga tributária acaba por tratar tributos como o último alvo dos pagamentos, foram desenvolvidos ao longo do tempo mecanismos que forçassem o pagamento das dívidas

tributárias, mecanismos administrativos como o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa, e judiciais a exemplo da execução fiscal e seus métodos constritivos.

É inegável que o Estado, de um modo geral, precisa arrecadar. O principal e talvez único método possível de arrecadação são os tributos, e aqueles que não o pagam acabam por aceitar seu inadimplemento e as consequências decorrentes dele. Entretanto, é importante ressaltar que vivemos em um Estado Democrático de Direito, sendo, portanto, importante preservar princípios dispostos e imutáveis na nossa carta magna.

Um dos principais termos utilizados pelo Direito Tributário é o “*Pecunia Non Olet*”, que significa que o dinheiro não tem cheiro, e portanto, pouco importa para o Fisco se os rendimentos têm fonte ilícita ou moral. Entretanto esse termo expressa claramente um grande problema em toda a prerrogativa Fazendária dos entes da federação. Todos nós, pessoas, somos capazes de adquirir direitos e deveres na ordem civil. Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas, independente de condição social, estão sujeitos ao fisco e as suas prerrogativas em caso de inadimplência nos tributos. Isso significa, portanto que o procedimento de Execução Fiscal adotado para cobrar a dívida de uma grande empresa será o mesmo adotado para uma Pessoa Física que possui renda inferior a um salário mínimo por mês.

4. O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL EM OUTROS PAÍSES E A POSSÍVEL ADOÇÃO DE SEUS MÉTODOS.

Em busca de métodos alternativos para solucionar o rombo na arrecadação tributária e o gargalo na execução fiscal, nomes importantes têm buscado soluções internacionais que possam auxiliar numa possível solução para os problemas tributários do País. Jules Michele Pereira Queiroz e Silva, consultor Legislativo da Área III de Direito tributário e tributação, pondera que há vários projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional com objetivo de solucionar o impasse da execução fiscal.¹⁹ Na maioria dos casos, busca-se uma possibilidade de desjudicialização do procedimento de execução fiscal, como é exemplo do projeto de lei 2412/2007, que versa sobre a possibilidade da execução administrativa da Dívida Ativa da União, Estados, Distrito federal e Municípios, bem como de suas respectivas autarquias e fundações públicas.

¹⁹ Silva, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada.** Estudo técnico, disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet> Acesso em 06/06/2020.

Desde o início da problemática em relação ao gargalo da execução fiscal, trata-se como possível solução do problema o endurecimento de medidas, em comparação com o procedimento de execução fiscal em âmbito internacional, é importante considerar o contexto cultural que torna impossível uma padronização no modo da execução, enquanto alguns países consideram a evasão fiscal como um quase crime, outros buscam ao máximo uma forma de comunicação pacífica com o devedor de modo a convencê-lo a adimplir o pagamento ou até mesmo ajuda-lo com descontos.

O primeiro e mais importante exemplo que podemos destacar em relação a execução no âmbito internacional é o dos Estados Unidos. Em um primeiro momento, considerando a cultura do País poderíamos facilmente chegar a conclusão de que os procedimentos seriam extremamente constritivos e expropriatórios, de modo a reduzir as defesas do devedor e força-lo ao pagamento.

Em primeiro lugar deve-se considerar que os Estados Unidos utilizam um procedimento denominado (*tax collection procedure*). O procedimento se dá, em regra, pela via administrativa recorrendo a via judicial somente em casos de concurso de credores.

Os servidores responsáveis pela aplicação do procedimento têm altíssimo grau de poder e discricionariedade possuindo prerrogativas de cobrança, penhora e leilão, mas também com possibilidade de aplicação de descontos e parcelamento de débitos. O método de ação é focado em uma avaliação do potencial de sucesso da cobrança, sendo intolerável o desperdício de esforços em cobranças infrutíferas. Apesar do método administrativo, é possibilitado ao devedor levar o tema ao debate judicial.

Ademais, destaca-se a ampla liberdade que o sistema possui para realizar parcelamento de dívidas inferiores a US\$ 10.000,00. Os acordos podem ser firmados entre o próprio devedor o agente responsável pela cobrança.

Outro modelo de acordo é o denominado *offer-in-compromise*, sendo este uma forma de acordo onde há perdão de parte do débito do devedor por parte do credor se este demonstrar uma impossibilidade concreta de efetuar o pagamento.

Por fim, o imenso poder concedido ao credor é contrabalanceado com um serviço de advocacia (*Taxpayer Advocate Service – TAS*), este serviço identifica abusos cometidos com o método além de problemas e ineficiências que são reportadas ao Congresso norte-americano possibilitando ainda o recebimento de reclamações dos contribuintes com relação a condutas.

Segundo dados amplamente disponibilizados pelo governo americano, Apesar de todas as prerrogativas proporcionadas ao agente credor no modelo norte americano, os melhores resultados de arrecadação são obtidos não através da cobrança e sim de acordos que flexionam a forma de pagamento das dívidas além de economizar os custos com métodos constritivos ineficazes.²⁰

Outro País que merece destaque é a Alemanha. Seu modelo denominado *Vollstreckung* é totalmente administrativo tendo o agente amplo poder discricionário, tendo como base o princípio da proporcionalidade, que venda excessos nos atos realizados. A autoridade é livre para estabelecer parcelamentos além da possibilidade de arquivamentos caso verifique-se que a cobrança será infrutífera ou que os custos de cobrança serão maiores que a arrecadação distribuída.

A defesa do contribuinte pode se dar tanto em meio administrativo como judicial sendo flexibilizada a escolha. Infelizmente, não foram possíveis a coleta de dados de acesso público quanto a eficiência do método de cobrança.

Em relação aos Países supramencionados, assim como muitos outros existem métodos aplicados em comum. Além da possibilidade de uso da via administrativa para solução da dívida, o agente administrativo responsável possui prerrogativa para criação de métodos de parcelamento favoráveis ao devedor, além disso, é facultado ao mesmo agente determinar se a cobrança será mais benéfica ou mais custosa ao Fisco, sendo possibilitado ao órgão a desistência em prol da eficiência.

Atualmente, o método utilizado pelo Brasil possui dois caminhos: A execução judicial do devedor ou a manutenção de seu nome em cadastros negativos.

Constata-se que o Brasil possui um meio defasado e excessivamente expropriatório e ineficaz que com os devidos ajustes poderia estabelecer uma melhor ponte de comunicação entre credor e devedor, de modo que se uma solução justa e favorável fosse apresentada a sociedade, a possibilidade de uma conversão das cobranças para o método administrativo poderia ser razoavelmente mais palpável.

5. NOVAS PERSPECTIVAS EM RAZÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA E SUA CONSTITUCIONALIDADE

²⁰ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Serviço de Advocacia do Contribuinte**. IRS collection performance. 19 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<http://taxpayeradvocate.irs.gov/news/ntablog-irs-collection>>, Acesso em: 06/06/2020.

Há muito tempo se discute a necessidade de uma reforma na legislação tributária brasileira. Considerando que dispositivos como o Código Tributário Nacional, de 1966 e a Lei de Execuções Fiscais, de 1980, ainda estão em vigência, nota-se junto a quantidade de súmulas versando sobre os temas que se torna extremamente necessário uma regulamentação nova e abrange para o sistema tributário brasileiro.

Há ainda fatos como o aumento da carga tributária bruta que hoje representa 33,6% do PIB, número que se mantém quase inalterado desde 2005.²¹

Um sistema tributário ideal é regido pela correta arrecadação e equidade, onde arbitrariedades são evitadas e as contribuições são pagas de forma isonômicas de acordo com a capacidade contributiva de cada pessoa (Física ou Jurídica).

De todos os temas debatidos em relação a reforma tributária que bate em nossas portas, o principal seja a criação de um imposto que irá agrupar os outros, visando diminuir a burocracia e a quantidade de impostos separados existentes.

Além da substituição de vários tributos pelo “imposto sobre valor agregado”, a reforma também tem como objetivo a simplificação do sistema, simplificando as legislações e trazendo segurança jurídica ao contribuinte como uma legislação atualizada.

Nota-se portanto, que mesmo diante da ampla divulgação de dados e da preocupação geral com relação a arrecadação, o debate sobre a execução fiscal ficou fora dos temas principais da reforma, sem que seja possível definir se haverá modificações nesse sentido.²²

6. MÉTODOS E SOLUÇÕES ALTERNATIVAS PARA A O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL E SUA CONSTITUCIONALIDADE

Diante dos temas abordados, verifica-se a necessidade não só de reforma mas de aplicações de soluções alternativas adequadas para o Processo de Execução Fiscal uma vez que os métodos utilizados apesar de parecerem inovadores, acabam por esbarrar na burocracia ou conflitam com garantias Constitucionais que não podem sofrer qualquer tipo de alteração.

A cada dia cresce o apoio aos métodos administrativos que ao contrário do senso comum, apresentam-se como menos expropriatórios, buscando uma negociação pacífica que

²¹ ORAIR, RODRIGO and GOBETTI, SÉRGIO. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Princípios norteadores e propostas em debate. Novos estud. CEBRAP [online]. 2018, vol.37, n.2, pp.213-244. ISSN 1980-5403. <http://dx.doi.org/10.25091/s01013300201800020003>.

²² “Reforma tributária é prioridade deste ano no Congresso”. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/01/27/reforma-tributaria-e-prioridade-deste-ano-no-congresso>> Acesso em: 06/06/2020

apresente soluções justas ao devedor. Temos ainda o protesto da execução de título extrajudicial, que apesar de não ser diretamente construtivo, tem mostrado crescente taxa de sucesso uma vez que constrange o devedor a efetuar o pagamento sob pena de ter seu nome lançado em cadastro negativo, dificultando a obtenção de crédito em praça.

Por fim, recentemente converteu-se a “MP do contribuinte legal” (MP 899/19) na lei 13.988/20, que possibilita a bons pagadores, que negociem de 50 a 70% de desconto em juros e multas nos débitos tributários federais inscritos em dívida ativa ou discutidos em esfera administrativa ou judicial.²³ Essa lei extremamente nova abre caminho para método alternativo que se mostra mais eficaz do que a constrição de pagamento e transformação de “bons pagadores” em credores passíveis de uma execução fiscal.

7. CONCLUSÃO

Diante do conteúdo exposto neste trabalho, foi possível constatar que a ação de execução fiscal apesar da larga idade não é um procedimento que evoluiu bem, tornando-se talvez eficaz na data de sua aplicação mas obsoleta com o passar do tempo. Atualmente, seus métodos constritivos apenas forçam a evasão dos credores que acabam de inadimplentes a sonegadores com sentimentos que variam de insatisfação a completa aceitação da condição uma vez que nem mesmo com os métodos expropriatórios existentes, o procedimento torna-se totalmente eficaz. Além disso, a ideia de reforçar os métodos constritivos é a mesma que determina que toda pessoa que cometer crimes deve ser presa numa cela sem oportunidades dignas de reinserção na sociedade acreditando que ao fim do procedimento o indivíduo automaticamente optará pela recuperação por medo. Temos documentação clara e específica com diversas justificativas para a aplicação de novas técnicas que evitam o ajuizamento da execução fiscal.

É importante destacar o grande esforço legislativo para tornar o procedimento cada vez mais administrativo, neste sentido, devemos nos manter atentos às prerrogativas e ideias dos representantes legislativos no intuito de possibilitar que um procedimento fiscal administrativo reduza a insolvência tributária sem tocar nas garantias constitucionais que apesar de por vários anos consolidada se mostra cada dia mais frágil, tornando extremamente importante nosso papel como fiscais.

²³ Luduvic, David : O protesto extrajudicial da dívida ativa no contexto da reforma tributária e seu impacto nas procuradorias fiscais” Disponível em: <<https://www.anoreg.org.br/site/2019/09/27/artigo-o-protesto-extrajudicial-da-divida-ativa-no-contexto-da-reforma-tributaria-e-seu-impacto-nas-procuradorias-fiscais-por-david-luduvic/>> Acesso em: 06/06/2020

Com relação a reforma tributária, é necessário verificar pontos importantíssimos a serem adicionados como o debate em relação a execução fiscal. A discussão de seu gargalo de fato não inicia com a petição inicial e sim com o problema da inconstância e irregularidade burocrática da forma de cobrança do país.

Deste modo, a execução fiscal em perfeito funcionamento deve começar a partir do meio correto de cobrança dos tributos, que deve ser cobrado e justificado de modo célere, justo e transparente. A partir deste sentido, caminhando um degrau de cada vez, poderemos buscar a solução para um sistema de arrecadação funcional em um mundo onde a execução fiscal talvez nem precise existir.

REFERÊNCIAS

BRASIL. STJ. Súmula 414. **Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça** V.39, Brasília, Fevereiro. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_39.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 314. **Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça** V.25, Brasília, novembro. 2011. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25.pdf>.

Acesso em: 06 jun. 2020.

EUZÉBIO, Gilson Luiz. **Execução fiscal distor estatísticas, diz IPEA**. 29 ago 2011. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/execucao-fiscal-distorce-estatisticas-diz-ipea/>>, acesso em:

Acesso em: 06 jun. 2020

Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2019**. Brasília, 2019. Disponível em:

<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf>, acesso em: Acesso em: 06 jun. 2020

SEBRAE. **Sobrevivência das Empresas no Brasil** Outubro, 2016, Disponível em:

<<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-apresentacao-2016.pdf>> Acesso em: 06 jun. 2020

Maioria das empresas brasileiras paga impostos indevidamente. Jornal do Comércio. 30

ago 2017. Disponível em:

<[https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/2017/08/cadernos/jc_contabilidade/581856-](https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/2017/08/cadernos/jc_contabilidade/581856-maioria-das-empresas-brasileiras-paga-impostos-indevidamente.html)

[maioria-das-empresas-brasileiras-paga-impostos-indevidamente.html](https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/2017/08/cadernos/jc_contabilidade/581856-maioria-das-empresas-brasileiras-paga-impostos-indevidamente.html)> Acesso em: 06 jun. 2020

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Lei de execução fiscal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 06 jun. 2020

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Execução fiscal: eficiência e experiência**

comparada. Estudo técnico, disponível em: <[\[comparada_jules-\]\(https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-\)](https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-</p></div><div data-bbox=)

michelet> Acesso em: 06 jun. 2020

Protesto de CDAs possui taxa de recuperação de 19%. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. 21 jun 2016 Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2016/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19>> Acesso em: 06 jun. 2020

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 2020.

TARUFFO, Michele. **Poteri probatório dele parti e del giudice in Europa.** Rivista trimestrale di diritto e procedura civile. Milano: Giuffrè, 2008. P. 319, disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=1313>> Acesso em: 06 jun. 2020

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Serviço de Advocacia do Contribuinte.** IRS collection performance. 19 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<http://taxpayeradvocate.irs.gov/news/ntablog-irs-collection>>, Acesso em: 06 jun. 2020

ORAIR, RODRIGO and GOBETTI, SÉRGIO. **REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL:** Princípios norteadores e propostas em debate. Novos estud. CEBRAP [online]. 2018, vol.37, n.2, pp.213-244. ISSN 1980-5403. <<http://dx.doi.org/10.25091/s01013300201800020003>> Acesso em: 06 jun. 2020

Reforma tributária é prioridade deste ano no Congresso. 27 de janeiro de 2020. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/01/27/reforma-tributaria-e-prioridade-deste-ano-no-congresso>> Acesso em: 06 jun. 2020

THURONYI, Victor. **Comparative tax law.** Londres: Kluwer Law International, 2003.

CONRADO, Paulo Cesar. **Desjudicialização da execução fiscal.** Carta Forense, São Paulo, 12 abr 2014 p. B-12.
THEODORO JR., Humberto. **Lei de execução fiscal.** São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHERER, Tiago. **Execução fiscal: novas perspectivas.** Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 64, fev. 2015. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao064/Tiago_Scherer.html> acesso em: 06 jun. 2020.