

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ

Daniele Oliveira Caetano da Nobrega

**EXECUÇÃO FISCAL JUDICIAL É O MELHOR MODELO
PARA A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO?**

**Taubaté - SP
2023**

Daniele Oliveira Caetano da Nobrega

**EXECUÇÃO FISCAL JUDICIAL É O MELHOR MODELO
PARA A SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO?**

Trabalho de Graduação em Direito
apresentado ao Departamento de Ciências
Jurídicas da Universidade de Taubaté,
como parte dos requisitos para colação de
grau e obtenção do título de Bacharel em
Direito.

Orientador: Prof. Me Ricardo Mrad

**Taubaté - SP
2023**

**Grupo Especial de Tratamento da Informação - GETI
Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBi
Universidade de Taubaté - UNITAU**

N754e Nobrega, Daniele Oliveira Caetano da
A execução fiscal judicial é o melhor modelo para satisfação do crédito tributário? / Daniele Oliveira Caetano da Nobrega. -- 2023.
53f. : il.

Monografia (graduação) - Universidade de Taubaté, Departamento de Ciências Jurídicas, 2023.
Orientação: Prof. Me. Ricardo Mrad, Departamento de Ciências Jurídicas.

1. Execução fiscal. 2. Crédito tributário. 3. Princípios constitucionais.
I. Universidade de Taubaté. Departamento de Ciências Jurídicas. Curso de Direito. II. Título.

CDU - 347.952:336.22

DANIELE OLIVEIRA CAETANO DA NOBREGA

**EXECUÇÃO FISCAL JUDICIAL É O MELHOR MODELO PARA A SATISFAÇÃO
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO?**

Trabalho de Graduação em Direito apresentado ao Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade de Taubaté, como parte dos requisitos para colação de grau e obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data: _____

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA:

Prof. _____

Universidade de Taubaté

Assinatura: _____

Prof. _____

Universidade de Taubaté

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Antes e acima de tudo agradeço à Deus, que em sua infinita misericórdia preparou para mim esse momento tão sonhado.

Agradeço à minha família, que esteve e está sempre ao meu lado, que compreende as minhas ausências nas longas horas de estudo, que me incentiva, vibra e vence mais essa etapa comigo.

Não esqueço também dos meus amigos que me acompanharam ao longo dessa jornada, de modo especial: Ivete e Cláudio, Padre Cleber, Valéria e Silvio, Mariane, Leide e Teles, Vanessa Botossi, Padre Denner, Padre Filipe e Patrícia Macedo.

Aos meus colegas de classe, da turma 66, a famosa “turma do Café”, quero expressar meu carinho por cada um. Destaco, porém, os que mais estiveram presentes: À Renatinha, a primeira pessoa com quem me relatei na faculdade, a qual se tornou uma grande amiga. Ao meu “sócio tácito” desde o segundo semestre, Dênis, um cara genial de quem tenho muito orgulho. A nossa querida Isabel, mulher do coração de ouro, gratidão pelo cafezinho nosso de todos os dias. À jovem Geovana, que apesar da tenra idade nos ensina tanto!

Agradeço também à Fernanda, “Fazu”, nossa representante que muito nos ajudou durante esta jornada.

A cada professor que passou por mim nesse curso deixo registrado minha admiração, na certeza que terei os melhores colegas de profissão!

Ao Professor e Mestre Ricardo Mrad, expresso minha enorme gratidão por ter me orientado com extrema maestria e dedicação.

“Sonho que se sonha sozinho é apenas um sonho.
Quando se sonha juntos é o começo da realidade.”
(Miguel Cervantes)

Aos que sonham os meus sonhos: Sidney Nobrega
e Natan Nobrega.

“O Senhor é meu Pastor e nada me faltará!”

Salmo 23.

RESUMO

Tendo em vista o problema da Execução Fiscal no Brasil, o presente trabalho visa analisar o atual modelo da execução fiscal, ou seja, a Execução Fiscal Judicial. Em contrapartida, analisa também as características e as críticas perpetradas à Execução Fiscal Administrativa, modelo apontado como solução para o problema da Execução no Brasil. Buscando identificar qual o melhor modelo de Execução Fiscal, por primeiro, detalha o procedimento da execução fiscal atual, que está positivado na Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/80). Do Direito comparado, traz referências de execução fiscal em alguns países europeus e nos Estados Unidos da América. Posteriormente, expõe os maiores problemas da execução fiscal no Brasil. De forma complementar, demonstra os dados atuais do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), acerca dos processos de execução em andamento. De forma sucinta, apresenta dois projetos de lei que versam sobre a Execução Fiscal Administrativa. Por fim, no último capítulo, fala-se das características da Execução Fiscal Administrativa, dos princípios constitucionais e das críticas imputadas à esse modelo de execução fiscal. Utiliza-se do método dialético e de pesquisas bibliográficas para trazer uma compreensão mais lúcida e segura acerca de qual é o melhor modelo para satisfação do crédito tributário no Brasil.

Palavras-chave: Execução Fiscal. Princípios Constitucionais. Crédito Tributário.

ABSTRACT

The research herein aims to analyze the Tax Execution in Brazil, that is, Judicial tax Execution, as well as, satisfy the tax credit within this model. In contrast, it is analyzed the characteristics and the perpetrated criticisms to the Administrative Tax Execution, model highlighted as solution for Brazil's execution problems. At first, it looks forward to detailing the current Tax Execution procedure, which is present in the Tax Execution Law (6.830/80). Next, the research is moved forward beyond Brazil's border and, throughout Compared Right we bring references of overseas Tax Execution. Later on, problems of Tax Execution in Brazil are exposed. In addition, it is presented the current data from the National Justice Council (CNJ), about ongoing Tax Execution actions. Law projects that discuss about Administrative Law Enforcement are briefly presented. Finally, at the last chapter, a discussion about the constitutional principles and criticisms to this Tax Execution model is carried out. The overall approach seeks a brighter comprehension on what is the most appropriate model to satisfy the tax credit in Brazil.

Key-words: Tax Execution. Constitutional Principles. Tax Credit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Taxa de Congestionamento e Índice de Atendimento à Demanda	33
Figura 2 - Número de Processos Pendentes	33
Figura 3 - Percentual de Processos Eletrônicos e Novos Casos no Brasil	33
Figura 4 - Percentual de Processos Eletrônicos e Novos Casos em Taubaté	34
Figura 5 - Taxa de Congestionamento e Índice de atendimento à Demanda em Taubaté	34
Figura 6 - Tempo Médio de Tramitação	35

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 O ATUAL MODELO DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL	11
2.1 O Processo de Execução Fiscal no Brasil	11
2.1.1 <i>O Surgimento da Obrigação Tributária</i>	12
2.1.2 <i>A Inscrição no Cadastro da Dívida Ativa</i>	13
2.1.3 <i>O Foro Competente</i>	13
2.1.4 <i>A Petição Inicial</i>	15
2.1.5 <i>O Despacho Judicial</i>	15
2.1.6 <i>Citação</i>	15
2.1.7 <i>A Garantia da Execução e Penhora</i>	17
2.1.8 <i>Os Embargos, a Expropriação de Bens e Arrematação</i>	17
2.1.9 <i>Recursos e a Exceção de Pré-Executividade</i>	19
3 A EXECUÇÃO FISCAL NO DIREITO COMPARADO	21
3.1 <i>A Execução Fiscal na França</i>	21
3.2 <i>A Execução Fiscal em Portugal</i>	23
3.3 <i>A Execução Fiscal nos Estados Unidos da América</i>	25
3.4 <i>A Execução Fiscal na Espanha</i>	27
4 OS PROBLEMAS DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL	31
4.1 <i>Os Processos de Execução Fiscal e os Números do CNJ</i>	32
5 PROPOSTAS QUE BUSCAM UMA SOLUÇÃO PARA SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	37
5.1 <i>Projeto de Lei 5080/2009</i>	37
5.2 <i>Projeto de Lei 4257/2019</i>	38
6 A EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA	40
6.1 <i>Os Princípios Constitucionais e a Defesa da Execução Fiscal Administrativa</i>	40
6.2 <i>As Críticas ao Modelo de Execução Fiscal Administrativa e os Projetos de Lei 5080/2009 e 4257/2019</i>	43
7 CONCLUSÃO	47
REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

Muito mais conhecida por seus problemas, a Execução Fiscal no Brasil vem sendo debatida há alguns anos.

O tema preocupa tanto o meio jurídico como o político, pois a Execução Fiscal é um instrumento captação de recursos para os cofres públicos, o que possibilita a concretização de políticas públicas.

Acerca disso, as discussões têm sido acaloradas.

De um lado estão os que defendem uma mudança de modelo e apontam a Execução Fiscal Administrativa como sendo uma solução. De outro lado estão os que são contra essa mudança e a criticam veementemente.

Na realidade, o que se vê é um quadro de exaustão no sistema de execução fiscal, o qual necessita de um socorro, seja ele qual for.

O Judiciário não consegue suportar a demanda e, quem perde com isso são todos os brasileiros.

Dessa forma, por se tratar de uma questão de interesse público, se faz necessário explicitar as características inerentes a cada modelo de execução fiscal, bem como trazer à baila as críticas imputadas em relação a cada um deles.

Por derradeiro, após uma ampla explanação, poderá se obter uma compreensão mais segura acerca de uma possível mudança no sistema brasileiro de execuções fiscais.

2 O ATUAL MODELO DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL

Como é cediço, a execução fiscal no Brasil é exercida pelo Poder Judiciário e, é ele o detentor da prerrogativa para buscar a satisfação do crédito tributário não adimplido pelo contribuinte na esfera administrativa. A missão não é fácil, uma vez que, se o crédito tributário não foi voluntariamente adimplido, provavelmente há um impeditivo pelo qual o devedor não cumpriu com a obrigação dentro do prazo legal.

Pois bem, para que nasça um processo de execução há antes de mais nada uma obrigação tributária não adimplida, sendo assim, para compreendermos o procedimento de execução fiscal utilizado atualmente no Brasil, é necessário conhecermos todas as etapas do processo desde o nascimento da obrigação tributária.

2.1 O Processo de Execução Fiscal no Brasil

A execução fiscal no Brasil é regida pela Lei 6.830/80 e, de modo subsidiário, pelo Código de Processo Civil. O art. 1º da Lei de Execução Fiscal aduz que: “a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil” (BRASIL, 1980). O objetivo ensejador do processo de execução fiscal é a obtenção da satisfação do crédito não adimplido, crédito este, que fora devidamente constituído pelo órgão competente.

O processo de execução fiscal, disciplinado pela Lei 6.830/80, é uma espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva. Isso significa que através dele não se busca o acertamento da relação conflituosa, mas sim a satisfação do direito já acertado e não adimplido, representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa. Seu papel, no âmbito tributário, é o de obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias ou fundações.) devidamente constituído, vencido, exigível e não pago. (MACHADO SEGUNDO, 2022, p. 240).

Nesse contexto, conforme consta nos artigos 119 a 123 do Código Tributário Nacional (CTN), concluímos que nessa relação há dois sujeitos: o sujeito ativo

(Fazenda Pública) e o sujeito passivo (devedor), sendo que o objeto dessa relação é a prestação (art. 113, CTN). (BRASIL, 1966).

O processo de execução fiscal consiste em uma ação própria que permite à Fazenda Pública cobrar os débitos inscritos na Dívida Ativa.

2.1.1 O Surgimento da Obrigação Tributária

A obrigação tributária nasce no momento em que a autoridade competente (administrativa), efetua o lançamento do crédito. A obrigação tributária também pode nascer mediante declaração do devedor no lançamento por homologação.

A constituição da obrigação tributária ocorrerá por ato da Administração Pública, que é denominado lançamento, nos casos em que a obrigação não for declarada pelo devedor. Para configurar a constituição da obrigação por declaração, é indispensável que o devedor se afirme devedor e a Fazenda Pública aceite a condição de credora. É uma situação que se aproxima de um consenso entre as partes, devedor e credor. E este consenso se estabelece apenas a respeito daquilo que o devedor afirma devido, mas que pode ser modificado por atuação da Administração, em atividade de fiscalização. (FERNANDES, 2018, p. 2).

Nessa baila, o art. 139 do Código Tributário Nacional, define o crédito tributário: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.” Para Kiyoshi Harada (2021, p. 703), “O crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento.” O mesmo autor complementa a definição de crédito tributário: “O crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária.” (HARADA, 2021, p. 703)

Ocorre que, nem sempre a obrigação tributária é cumprida pelo devedor de forma voluntária e dentro do prazo estatuído, dessa forma, a obrigação tributária deve ser convertida em dívida tributária mediante a inscrição da obrigação no cadastro de Dívida Ativa, cadastro este, que elenca os devedores e os valores por eles devidos. Estando inscrito o crédito em Dívida Ativa, a Administração Pública poderá executá-lo através de um procedimento especial previsto em lei.

A exceção à regra do cumprimento voluntário das obrigações é que elas não sejam cumpridas voluntariamente. O descumprimento, ou inadimplemento

voluntário da obrigação, deve ser resolvido e superado pela execução, que se formaliza em um processo, regulado por normas do procedimento próprio para a execução. (FERNANDES, 2018, p. 2).

É nesse contexto que surge para o Estado o direito de buscar a satisfação do crédito tributário através do processo de execução fiscal.

2.1.2 A Inscrição no Cadastro da Dívida Ativa

A inscrição no cadastro da Dívida ativa é imprescindível para a instauração do processo de execução fiscal. A partir desse cadastro deverá ser emitida a CDA (Certidão de Dívida Ativa) que irá instruir o processo de execução.

Assim, a inscrição da dívida no CDA (Certidão da Dívida Ativa) é requisito necessário para que se inicie o processo de execução fiscal, além do inadimplemento do devedor e a existência de obrigação líquida, certa e exigível.

Os requisitos que autorizam o ajuizamento de qualquer execução fiscal são (a) o inadimplemento do devedor; (b) a existência de obrigação certa, líquida e exigível; (c) e a existência de título executivo, judicial ou extrajudicial, segundo o artigo 786 do CPC de 2015, correspondente ao artigo 580 do revogado CPC de 1973. (FERNANDES, 2018, p. 56).

O artigo 204 do Código Tributário Nacional dispõe que “A dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.” (BRASIL, 1966). O parágrafo único do artigo 204 do Código Tributário Nacional traz as exceções para a regra no que tange à certeza, liquidez e exigibilidade da CDA, nestes termos: “A presunção 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.” (BRASIL, 1966).

2.1.3 O Foro Competente

O foro competente para processar e julgar a ação de execução fiscal é o foro do domicílio do réu, conforme preceitua o artigo 46, §5º, do Código de Processo Civil:

“A execução fiscal será proposta no foro de domicílio do réu, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado.” (BRASIL, 2015).

A Lei nº 6.830/80, Lei de Execução Fiscal, trata da competência para processar a execução fiscal em dois artigos. No artigo 5º, dispõe: “A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário.” (BRASIL, 1980). No artigo 29, cuidou de estabelecer regras no caso de concurso a que se submetem as Fazendas Públicas, quando mais de uma pessoa de direito público disputa o recebimento de seus créditos. (BRASIL, 1980).

Instaura-se o concurso de preferências, na seguinte ordem: “União e suas autarquias; Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e mediante rateio; Municípios e suas autarquias, conjuntamente e por rateio”. É o que se conclui da leitura do art. 186 do CTN e do parágrafo único do art. 29 da LEF. (FERNANDES, 2018, p. 60).

Quanto à competência para julgar as ações que versam sobre a execução fiscal, a Justiça Estadual possui competência delegada para julgar as ações de interesse da União e suas Autarquias. (FERNANDES, 2018, p. 63).

A Justiça do Trabalho possui competência para processar e julgar a execução fiscal que verse sobre impostos e contribuições decorrentes dos seus julgados. O artigo 114, VIII, da Constituição Federal, com a redação da Emenda nº 45, de 2004, assim dispõe:

Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004);
VIII – a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004). (BRASIL, 1988).

Em se tratando de execuções fiscais de créditos decorrentes das multas por infração à legislação eleitoral, a Justiça Federal também detém competência privativa para processar e julgar tais ações. (FERNANDES, 2018, p. 65).

No que tange à execução de multa penal, uma vez inscrita na Dívida Ativa da Fazenda Pública estadual ou federal, a execução se processará no juízo estadual ou federal, conforme a natureza da infração criminal. (FERNANDES, 2018, p. 65).

2.1.4 A Petição Inicial

O artigo 6º da Lei de Execução Fiscal demonstra de forma clara e objetiva os requisitos da peça vestibular, que além de estar instruída com a certidão de dívida ativa, indicará apenas o juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para citação. (BRASIL, 1980). O parágrafo 4º do referido artigo menciona que o valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os devidos encargos legais. (BRASIL, 1980).

2.1.5 O Despacho Judicial

Ao receber a exordial, em conformidade o com artigo 7º da Lei de Execução Fiscal, o juiz deferindo a mesma, proferirá despacho ordenando a citação, pelas modalidades previstas no artigo 8º da Lei de Execução Fiscal. O juiz determinará a penhora se a dívida não for paga e nem garantida a execução. Será determinado o arresto se o executado não tiver domicílio ou dele se oculta. O registro da penhora ou do arresto acontecerá independentemente do pagamento de custas ou despesas e a avaliação dos bens penhorados ou arrestados. (BRASIL, 1980).

2.1.6 Citação

Conforme preceitua o artigo 238 do CPC de 2015, “Citação é o ato pelo qual são convocados o réu, o executado ou o interessado para integrar a relação processual” (BRASIL, 2015), ou seja, citar significa chamar para dentro do processo a pessoa interessada, para que a mesma possa se defender.

No processo de execução fiscal, a citação está prevista no artigo 8º da Lei de Execução Fiscal seguinte forma:

O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I – a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II – a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III – se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV – o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos corresponsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

§ 1º – O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º – O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição. (BRASIL, 1980).

O CPC de 2015 impôs às partes a obrigação de manterem seus endereços eletrônicos atualizados, para que as citações e intimações sejam processadas e executadas. O artigo 246, §1º, assim explicita:

Com exceção das microempresas e das empresas de pequeno porte, as empresas públicas e privadas são obrigadas a manter cadastro nos sistemas de processo em autos eletrônicos, para efeito de recebimento de citações e intimações, as quais serão efetuadas preferencialmente por esse meio. (BRASIL, 2015).

De todo modo, a citação no processo de execução fiscal deve seguir o disposto na Lei de Execução Fiscal, salvo se a Fazenda Pública, na ânsia de buscar encontrar o devedor, requerer uma outra forma.

Na execução fiscal, no entanto, a citação deve observar a LEF, desde que a Fazenda não requeira de outra forma, que pode ser a citação por hora certa ou mesmo a citação eletrônica, tornada realidade em razão dos avanços tecnológicos e das inovações processuais trazidas com as reformas do revogado Código de Processo Civil de 1973, e depois, pelo CPC de 2015, que regula a citação em seus artigos 238 a 259, confirmando a possibilidade de que qualquer parte, as Fazendas Públicas e as autarquias inclusive, requeiram a citação por outras formas, dentre aquelas reguladas por lei ordinária e, dessa forma, sejam elas mesmas citadas e intimadas, nas pessoas de seus Procuradores.

Nos casos em que a Carta de Citação não é recebida, seja por não ser localizado o destinatário no endereço informado na petição inicial, seja porque o endereço não existe, a Fazenda Pública é intimada para indicar o endereço correto e atualizado do devedor. Não sendo informados os novos elementos para a citação pessoal, o artigo 8º, inciso IV, da LEF, determina que a citação seja feita por edital. (FERNANDES, 2018, p. 78).

2.1.7 A Garantia da Execução e Penhora

O executado poderá garantir a execução, na forma do artigo 9º da Lei de Execução Fiscal, ou seja, ele poderá garantir pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, efetuando depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; oferecer fiança bancária ou seguro garantia; nomear bens à penhora ou indicar bens à penhora oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. (BRASIL, 1980).

O artigo 10 da Lei de Execução Fiscal disciplina que, se não ocorrer o pagamento ou a garantia da execução conforme prevê o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis. O oficial deverá entregar a contrafé e a cópia do termo ou do auto de penhora, contendo a avaliação dos bens apenhadados, procedendo à intimação do executado e do cônjuge se a penhora recair sobre bens de raiz, sempre que na citação feita pelo correio o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado ou de seu representante legal. O Oficial de Justiça ainda deverá entregar a contrafé e a cópia do auto de penhora ao órgão competente para que se proceda ao registro de que trata o art. 7º, inciso IV. (BRASIL, 1980).

2.1.8 Os Embargos, a Expropriação de Bens e Arrematação

O Executado poderá oferecer embargos, no prazo de 30 dias conforme disposto no artigo 16 da Lei de Execução Fiscal e, esse prazo contar-se-á a partir da data do depósito, ou da juntada da prova da fiança bancária, ou ainda, da intimação da penhora, alegando toda a matéria útil à defesa, requerendo as provas e juntando documentos e o rol de testemunhas até três. Não se permite reconvenção nem compensação. As exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos. (BRASIL, 1980) O artigo 17 da LEF, dispõe que recebidos os embargos, a Fazenda será intimada para impugná-los no prazo de 30 dias, designando-se, logo a

seguir, a audiência de instrução e julgamento, que poderá ser suprimida se a discussão limitar-se à matéria de direito, ou, sendo de fato e de direito, a prova for exclusivamente documental, hipótese em que a sentença deverá ser proferida no prazo de trinta dias. (BRASIL, 1980).

O artigo 19 da LEF ressalta que, se a execução não for embargada, ouvida a Fazenda Pública, procede-se à expropriação dos bens sem necessidade de prolação de sentença. Se houver terceiro vinculado por garantia real ou fidejussória, na hipótese de revelia do executado ou da rejeição dos embargos, será ele intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para no prazo de 15 dias remir o bem, se a garantia for real, ou pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, se a garantia for fidejussória. (BRASIL, 1980),

Quanto à arrematação, esta está prevista no artigo 22 da LEF, A arrematação deverá ser precedida de edital afixado na sede do juízo, no local de costume, publicado resumidamente uma só vez no Diário Oficial. O prazo entre as datas da publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 dias nem inferior a 10 dias, devendo o representante judicial da Fazenda ser pessoalmente intimado da realização da hasta pública, dentro do citado prazo. A alienação de quaisquer bens penhorados somente pode ser feita em leilão público, em lugar designado pelo juiz, conforme previsão do artigo 23 da LEF. (BRASIL, 1980).

O artigo 24 da LEF, disciplina que a Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

- I – antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;
- II – findo o leilão:
 - a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;
 - b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 dias. (BRASIL, 1980).

Se o preço da avaliação ou da melhor oferta superar o valor do crédito fazendário, a adjudicação só será deferida se a respectiva diferença for depositada, pela exequente, no prazo de 30 dias. (BRASIL, 1980).

2.1.9 Recursos e a Exceção de Pré-Executividade

Conforme se extrai do artigo 34 da LEF, nas execuções de valor igual ou inferior a 50 Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, não caberá apelação ou recurso de ofício. Somente será admitido embargos infringentes no prazo de 10 (dez) dias, os quais serão julgados pelo juiz da execução, que poderá rejeitá-los ou reformar a sentença.

Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.

1º - Para os efeitos deste artigo considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e de mais encargos legais, na data da distribuição.

§ 2º - Os embargos infringentes, instruídos, ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias perante o mesmo Juízo, em petição fundamentada.

§ 3º - Ouvido o embargado, no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao Juiz, que, dentro de 20 (vinte) dias, os rejeitará ou reformará a sentença. (BRASIL, 1980).

As apelações serão julgadas pelo Tribunal Regional Federal, pelo Tribunal de Justiça ou pelo Primeiro Tribunal da Alçada Cível, a depender se o tributo é federal, estadual ou municipal.

Das decisões de segunda instância caberá recurso especial ou extraordinário, conforme previsão do art. 105, III, da CF e art. 102, III, da CF. (BRASIL, 1988).

Embora o artigo 16, §1º, da LEF (BRASIL, 1980) vede a apresentação de embargos antes da garantia da execução, é possível na execução fiscal, assim como no processo de execução em geral, que o executado se defenda independentemente de assegurar o juízo, por meio de um instituto fruto de uma construção doutrinária chamado de exceção de pré-executividade. Esse instituto busca evitar o prosseguimento da execução quando se há título executivo nulo.

A exceção de pré-executividade é meio processual hábil para atacar o título não revestido de liquidez, certeza e exigibilidade, condições básicas do processo de execução. Por meio dela, aponta-se a falta de requisitos formais do título, de tal sorte que o reconhecimento de sua nulidade independa da análise de premissas de fato. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do STJ. Exatamente por se tratar de criação doutrinário-jurisprudencial, cabe o aparelhamento de exceção de pré-executividade sempre que circunstâncias, aferíveis de imediato pelo juiz, demonstrarem a inutilidade de prosseguir nos atos de execução, como, por exemplo, a consumação do prazo prescricional, a superveniência da prescrição intercorrente, por paralisação do processo por mais de cinco anos, ou até mesmo comprovação documental irrefutável de

que a dívida sob execução já havia sido paga. Em todas essas hipóteses, exigir prévia constrição dos bens do executado seria atentar contra os princípios de economia processual e de racionalidade. (HARADA, 2021, p. 825).

3 A EXECUÇÃO FISCAL NO DIREITO COMPARADO

O estudo comparado busca compreender como outros países se comportam diante da mesma situação na qual desejamos comparar.

No presente estudo, deseja-se compreender o modelo de execução fiscal adotado em alguns países e, posteriormente, após um prático aprendizado, suscitar se algum daqueles modelos comparados seria ideal para o nosso sistema ou se ao menos podem contribuir para o desenvolvimento do nosso atual modelo.

3.1 A Execução Fiscal na França

Para compreendermos o funcionamento da execução fiscal na França, é necessário primeiramente esclarecermos que naquele país existe uma dualidade de jurisdição. A jurisdição judiciária e a jurisdição administrativa, conforme nos esclarece Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2019, p. 136), sendo que cabe à jurisdição administrativa o julgamento das causas fiscais. O autor aduz ainda que “O procedimento é administrativo, conduzido pela Administração, único espaço possível para a defesa do administrado.” (GODOY, 2019, p. 145).

Na França todo o procedimento é regido pelo Código de Processo Fiscal, que prevê vários procedimentos de cobrança a depender do tributo.

Segundo Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2009, p. 138) “O modelo francês supõe que o recolhimento de tributos é voluntário e espontâneo”, porém, não ocorrendo o recolhimento de forma voluntária e espontânea, inicia-se os procedimentos de cobrança.

As cobranças se dão de forma amistosa, através da emissão de diversos avisos pela administração ao contribuinte. Após a emissão desses avisos, não havendo a satisfação do crédito, é que serão procedidos os atos de constrição do patrimônio do contribuinte, que serão realizados pelo agente fiscal responsável.

A persistência do contribuinte, no sentido de não recolher os valores devidos, após o recebimento do aviso de cobrança, bem como os demais documentos de advertência, autoriza que o agente do fisco dê continuidade ao procedimento. A continuidade da execução administrativa decorre e vincula-

se à autoridade e responsabilidade do fiscal que a conduz. (GODOY, 2019, p. 141).

As medidas administrativas são tomadas por agentes da Administração, que são devidamente habilitados. As funções desempenhadas por eles são semelhantes as funções desempenhadas pelos oficiais de justiça brasileiros. A legislação francesa dispõe de várias medidas, dentre elas tem-se a penhora, mobiliária e imobiliária. (GODOY, 2019, p. 141).

Se houver penhora de salário, o devedor não poderá se opor à pretensão fiscal, em decorrência do privilégio do crédito tributário. Contudo, é garantido em favor do credor do salário o equivalente à metade do pagamento, no que tange a porção penhorável dos créditos trabalhistas. (GODOY, 2019, p. 142).

Segundo Arruda (2007), no caso de sonegação ou manobra fraudulenta análoga, o Código Geral de Impostos francês prevê sanções penais, como por exemplo, multas no importe de (EUR 37.500 a EUR 75.000; EUR 100.000 no caso de reincidência), prisão de até cinco anos e privação automática, em caso de condenação, dos direitos civis, cívicos e familiares. Impõe-se, ainda, às expensas do condenado, a publicação, integral ou por extrato, do teor do julgamento, em jornal oficial da República Francesa (art. 1.741). Pronuncia, por igual, a responsabilidade solidária de todos os agentes ao ressarcimento do imposto sonegado (art. 1.745). O incitador à sonegação é passível de sanção penal autônoma: multa de EUR 3.750 e prisão de até seis meses (art. 1.747). Quantos aos impostos diretos, é possível a fixação de penas complementares, de duração de no máximo dois anos: ao agente, direta ou indiretamente, veda-se o exercício de toda profissão industrial, comercial ou liberal; suspensão de conduzir veículo automotor (art. 1.750). O pagamento do imposto, total ou parcialmente não enseja mitigação especial de pena.

Como se observa, a reação enérgica da Administração Fiscal reflete diretamente na eficiência no que se refere à recuperação dos créditos tributários. Desta forma, na França, há uma alta taxa de recolhimento espontâneo de tributos e uma alta taxa de recuperação de créditos mediante uma execução extremamente eficiente.

3.2 A Execução Fiscal em Portugal

A Constituição da República Portuguesa permite que haja composição de conflitos por meios não judiciais, conforme o explicitado no artigo 202º, 4: “a lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicional dos conflitos.” (PORTUGAL, 1976). Conforme menciona o autor Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2009, p. 147), “é esta a base constitucional que fundamenta o modelo português de execução fiscal.”

Após uma breve leitura do artigo 212º da Constituição Portuguesa (PORTUGAL, 1976), extraímos que a execução fiscal naquele país é de competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais (art. 212º, 3), e que existe um Supremo Tribunal Administrativo, que é o órgão superior da hierarquia dos Tribunais Administrativos e Fiscais, sem prejuízo da competência própria do Tribunal Constitucional (art. 212º, 1). (PORTUGAL, 1976).

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2009, p. 148), nos ensina que em Portugal existem três documentos normativos que disciplinam o modelo fiscal, com reflexos na concepção da execução. Segundo o autor, tem-se uma Lei Geral Tributária, um Código de Procedimento Tributário e um Estatuto dos Tribunais Administrativos Fiscais.

O referido autor ainda acrescenta que o rito da execução fiscal em Portugal é desenhado pelo Código de Procedimento Tributário, identificando-se sua feição eminentemente não judicial (GODOY, 2009, p. 149).

O modelo atual é simplificado. Especialmente se comparado com a estrutura histórica da tributação portuguesa (que naturalmente formatou nosso modelo brasileiro), no passado marcada pela incidência das mais variadas exações, de nomenclatura exótica para o leitor contemporâneo, a exemplo de arenços, correntes, direitos de trazidas, guiagens, calendas, portagens, travessas, para citar a incidência sobre circulação, bem como alcaidarias, argentárias, colheres, dízimas, gabelas, nabões, quintos, redizimas, salaios, tragamalhos e vieiros, para indicar a incidência sobre a produção. (GODOY, 2019, p. 150).

Além de simplificado, o atual sistema tributário português tem um viés de modernização e de celeridade, isto se dá em decorrência da sintonia com a comunidade europeia.

O sistema tributário português contemporâneo indica modernização que justifica a convergência do país com a comunidade europeia.

A concepção de uma execução fiscal rápida é um dos elementos indicativos desta modernização gerencial. No caso de Portugal, especialmente, a necessidade de um *aggiornamento* do modelo tributário e administrativo decorreu, entre outros, da urgência ditada pelos fatos. A partir de 25 de abril de 1974, data referencial para o triunfo da Revolução dos Cravos, até a admissão de Portugal na União Europeia, percebe-se o implemento de reformas estruturais. Estas sepultaram o modelo totalitário salazarista, que marcou Portugal em boa parte do século XX. (GODOY, 2019, p. 150-151).

O Código de Procedimento e Processo Tributário português, em seu artigo 149, dispõe que o serviço da administração tributária é competente para processar a execução fiscal: “Considera-se, para efeitos do presente Código, órgão da execução fiscal o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente.” (PORTUGAL, 1999).

Mesmo que a execução fiscal portuguesa se dê em âmbito administrativo, é necessário ressaltar que há observância do devido processo legal. Segundo preceitua o autor Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2009, p. 196), “O devido processo legal, embora fluindo em campo administrativo, tem natureza substantiva, não se resumindo em mera tabulação e registro de indicativos burocráticos e ritualísticos.”

Quanto às infrações tributárias, segundo Arruda (2007), essas estão disciplinadas em lei especial (Lei 15, de 05/06/2001). Dividem-se em crimes e crimes contra-ordenações: àqueles, aplica-se pena de prisão de até 8 (oito) anos ou multa de 10 a 600 dias, além de seguirem o procedimento traçado no Código de Processo Penal; as derradeiras – infrações colocadas à margem do Direito Penal – se subdividem em simples (coima não excedente a 3.750 euros) e graves (coima superior a 3.750 euros ou expressamente declaradas como tais na lei), sob o procedimento específico do *ilícito de mera ordenação social*. A modulação da sanção do crime atende, sempre que possível, ao gravame causado pelo agente. A pena privativa de liberdade de até 3 (três) anos pode ser “dispensada” se, concorrentemente, a gravidade do fato e a culpabilidade do agente não forem acentuados, houver se operado o adimplemento total da prestação tributária (com os acréscimos) e não objetivarem razões de prevenção. Impossível a dispensa da pena, a reposição da verdade fiscal e o pagamento integral da exação, até a final decisão, impõem sua *atenuação especial*. Ainda quanto aos crimes a pena de prisão é susceptível de suspensão, sob condição de adimplemento total da prestação tributária, no prazo de até cinco anos da condenação, além do eventual pagamento – se assim o pronunciar o juiz – do limite máximo estabelecido para multa. Ausente o adimplemento no

interstício delimitado, ou se exigem garantias, ou se prorroga o período de suspensão até a metade, sem exceder o máximo (5 anos), ou se revoga a suspensão da pena privativa de liberdade. Prevê-se a imposição cumulativa de *penas acessórias*, de duração não excedente a três anos e relacionadas às condutas tipificadas: a) interdição temporária ao exercício de atividades e profissões; b) vedação ao recebimento de subvenções/subsídios públicos. Suspensão de qualquer benefício/franquia tributário e inibição do direito de obtê-los; c) proibição à participação de licitações públicas; d) encerramento do estabelecimento, dissolução da pessoa coletiva a que se relacione o agente; e) cassação de licenças/concessões e suspensão de autorizações; f) publicação da sentença condenatória, às expensas do condenado.

3.3 A Execução Fiscal nos Estados Unidos da América

Sendo os Estados Unidos da América uma das potências mundiais, muitas coisas adotadas por esse país tornam-se referências para os demais países do mundo. Na execução fiscal não poderia ser diferente, por esse motivo, é imperioso analisarmos o modelo de execução fiscal adotado naquele país.

Conforme relata o Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2019, p. 119), nos Estados Unidos há dois modelos para se cobrar os créditos de natureza tributária, quais sejam: a administrativa e a judicial e, segundo o autor, a cobrança administrativa demonstra bastante eficiência.

A administração federal norte-americana conta com dois modelos para cobrar débitos tributários de contribuintes inadimplentes. O faz administrativamente (*administrative collection procedure*) ou judicialmente (*foreclosure action*). A cobrança administrativa parece ser célere, ágil, eficiente, de muito impacto. Há grande margem de discricionariedade por parte dos agentes do fisco. São temidos. (GODOY, 2009, p. 119).

Interessante saber que os agentes fiscais norte-americanos preconizam as dívidas que são mais fáceis de serem recebidas e deixam de lado as mais difíceis. (GODOY, 2009, p. 119).

Sabemos que a ideologia neoliberal e a ideologia calvinista são ideologias que influenciam na vivência do povo norte-americano, basta que pesquisemos a história do país.

Quando se fala em satisfação dos créditos de natureza fiscal essas ideologias impactam num regime rigoroso na busca pelos créditos fiscais não adimplidos.

Agentes fazendários infernizam a vida do devedor relapso. Fazem penhora administrativa, arresto de contas bancárias, de salários, de toda sorte de bens, onde quer que estejam. Arruína-se a vida comercial do executado. O executado pelo fisco nos Estados Unidos da América deve estar preparado para toda sorte de constrições. Corre, principalmente risco de responsabilização penal. (GODOY, 2009, p. 119).

A execução fiscal administrativa é a mais utilizada e garante a tomada de bens do devedor e a realização do crédito público sem necessitar da interferência do poder judiciário. O governo norte-americano evita usar o processo judicial no que se refere à execução fiscal, pois preconiza os custos e onera o Judiciário. A opção pela execução administrativa demonstra claramente o volume de poder que o fisco concentra, prerrogativa dos agentes da *collection division*, do setor de cobrança administrativa. É um procedimento que privilegia o fisco, o qual é temido pelas consequências e pelo tormento que causa na vida do contribuinte. (GODOY, 2019, p. 120).

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2019, p. 121), explicita a respeito da execução fiscal judiciária nos Estados Unidos da América: “A execução fiscal Judiciária (*foreclosure action*) nas poucas vezes em que é utilizada presta-se para administrar conflitos de interesse entre credores.”

“O lançamento fiscal é ato perfeito, acabado, detentor de presunções, no que toca a plausibilidade da cobrança. Não se ousa discuti-lo em juízo.” (GODOY, 2019, p. 121).

Nos Estados Unidos da América, devido à eficiência da execução administrativa, a execução judiciária é muito rara. A propósito, a execução judiciária depende da autorização expressa do secretário do tesouro, e o feito é conduzido pelo procurador-geral ou por alguém designado por ele. A ação é proposta nas *District Courts* e é chamada de *civil action* ou de *foreclosure action*. O exequente exerce o múnus de mediador, na condução do feito, buscando a tutela satisfativa para créditos públicos não recolhidos. Prevê-se um contrapeso ao poder conferido à Administração. Nesse caso, o interessado, ou seja, o executado, poderá buscar a intervenção judicial,

se for verificado abuso e ilegalidade por parte do fisco. Tanto o excesso de poder, quanto a negligência dos agentes fazendários, justificam a ação judicial para apuração de ação ou omissão culposa ou dolosa e poderá o contribuinte, verificada a ilegalidade, pedir indenização. Porém, é necessário que se esgote as vias administrativas. (GODOY, 2019, p. 131).

A execução fiscal administrativa dá oportunidade a amplas opções de trabalho para advogados norte-americanos, membros da maior e mais organizada profissão do país, que no presente caso concentram-se em apontar erros da Administração na condução do procedimento. Trata-se de tirocínio de análise de estrita ilegalidade. O advogado é menos um paladino do contribuinte injustificado e mais um colaborador da verdade fiscal fazendária. A execução fiscal administrativa evita a exploração do judiciário como palco onde se discutem antinomias, lacunas (*loopboles*) da legislação. (GODOY, 2019, p. 131).

Conforme informações obtidas através do site IRS (Governo Americano), nos Estados Unidos há uma escalada progressiva no que se refere às cobranças de natureza tributária e, havendo identificação de crime tributário, o Departamento de Justiça é acionado.

Os contribuintes são incentivados a cumprirem suas obrigações tributárias. Afinal de contas, os EUA creem e contam com o cumprimento voluntário das pessoas físicas e negócios. Infelizmente, há vezes em que é necessário usar ferramentas mais severas para compelir os contribuintes que se recusam a cumprir a Lei e pagar seus impostos. O setor de Investigação Criminal investiga os contribuintes que intencionalmente não pagam seus impostos e são suspeitos de participação em fraude, lavagem de dinheiro ou outro comportamento ilícito. Tal comportamento, que ao não ser abordado aumenta a carga tributária a americanos honestos, cumpridores da lei e que pagam seus impostos em dia. Se o setor Investigação Criminal determina que ocorreu um crime tributário, encaminha o caso para uma possível acusação no Departamento de Justiça. (LOUGH, 2022).

3.4 A Execução Fiscal na Espanha

Não destoando dos demais modelos de execução fiscal europeus já estudados, a execução fiscal na Espanha também se dá em âmbito administrativo. “É a Administração fiscal quem conduz o procedimento e detém amplo conjunto de poderes.” (GODOY, 2019, p. 19).

Há um amplo conteúdo de direitos fundamentais, mesmo no ambiente não liberal, sendo que a solidariedade é concebida como valor político. A disponibilidade

de informações administrativas é compreendida como direito fundamental do administrado (art. 105 da Constituição Espanhola). Essa circunstância, fundamenta o modelo de execução fiscal pragmático, livre de enigmas e de sutilezas formais, mesmo que o judiciário tenha papel relevante, no que tange à condução das execuções fiscais. (GODOY, 2019, p. 19).

O tributarista espanhol Fernando Sermano, quando palestrou em Brasília em 2007, apresentou um quadro geral do modelo de execução fiscal espanhola, comparando-a com o modelo português. Nessa oportunidade, o tributarista abordou os aspectos constitucionais que fundamentam as execuções fiscais. Abordou as garantias e os meios de defesa do contribuinte, com foco na tutela patrimonial do devedor de tributos em face da intromissão da Administração, junto aos negócios particulares. Os contornos relacionados à litigiosidade fiscal, no que se refere à falta de informações e a assistência tributária, foram verificados à luz da cobrança de créditos tributários como requisito fundamental para a coletividade, objetivando recursos financeiros que propiciem a prestação de serviços públicos. O cerne da discussão deve ser o equilíbrio entre o interesse do fisco e os direitos e garantias dos contribuintes. Na mesma palestra o professor espanhol expos os dois modelos de cobrança de créditos fiscais: judicial e administrativo. O modelo judicial, na experiência europeia, se mostra dispendioso, caro e carente de especialização por parte de quem julga as questões mais complexas. Já o modelo administrativo, ter-se-ia a autotutela, mediante a confecção e expedição de título executivo e a possibilidade da Administração apreciar oposições que são protocoladas, sendo que não há a participação de órgãos judiciais na composição de conflitos, os quais são decididos pela própria Administração. (GODOY, 2019, p. 20).

Para o professor Fernando Sermano Antón os modelos judiciais e administrativos possuem vantagens e desvantagens. A morosidade do judiciário, repleto de formalidades e solenidades, demonstraria o desinteresse econômico do judiciário, no que tange às questões discutidas. De outra parte, a execução administrativa seria mais ágil, devido à menor quantidade de formalidades. Segundo o professor, a execução fiscal administrativa poderia garantir os mesmos direitos e garantias resguardados em âmbito judicial. (GODOY, 2019, p. 20-21).

A execução é uma das possibilidades de realização do crédito tributário, em favor da Administração. Na Espanha, a *recaudación* (cobranças de tributos) se dá com o resultado de pagamento voluntário ou com expressão de última

da cobrança coativa, o que o direito daquele país nomina de via de *apremio*. (GODOY, 2019, p. 21)

A execução fiscal, que na Espanha é chamada de procedimento de *apremio* e está disciplinada no capítulo V, artigos de 160 a 172, da *Ley General Tributaria*. A cobrança de créditos tributários consiste em funções administrativas que conduzam à realização do crédito fiscal. O modelo que os espanhóis adotaram para cobrança dos créditos tributários é resultado de formulação administrativa, em sede de autotutela. A cobrança de dívidas tributárias se realiza em dois períodos. A primeira fase é chamada de período voluntário e o segundo período é o executivo, ao longo do qual o devedor pode ainda espontaneamente recolher os valores exigidos pela Administração, bem como, ser submetido a procedimento administrativo de execução fiscal. (GODOY, 2019, p. 21-22).

A legislação espanhola outorga à Administração fiscal várias prerrogativas que fomentam a cobrança do crescimento tributário. Instrumentaliza-se o poder público. Faz-se referência expressa à possibilidade do agente tributário valer-se de todas as faculdades de inspeção de tributos, bem como ao agente fiscal se dispõe um conjunto de medidas cautelares. Isto é, o artigo 162 da LGT, que trata dos poderes do agente que executa os créditos fiscais, remete aos artigos 142 e 146, do mesmo diploma normativo. (GODOY, 2019, p. 22).

No direito espanhol, a execução fiscal tem feição administrativa; a Administração é competente para apreciar e resolver todos os incidentes que podem ocorrer no processo de execução fiscal. Determinou-se que a execução fiscal administrativa não pode ser processada judicialmente e não pode ser cumulada com outros procedimentos de execução. (GODOY, 2019, p. 24).

Conforme disposto pelo autor Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2019, p. 24), a execução fiscal administrativa espanhola se inicia e se desdobra de ofício, em relação a todos os seus passos e trâmites e, uma vez iniciada, suspende-se tão somente em circunstâncias indicativas da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Muito embora a execução fiscal espanhola se desenvolva inteiramente no âmbito administrativo, pode-se observar que o procedimento é eficaz, haja vista os noticiários espanhóis, que ora ou outra trazem às suas capas celebridades que tentaram ludibriar o sistema tributário, porém, sem obter sucesso. Nem mesmo o Rei emérito Juan Carlos I, conseguiu se esquivar do fisco, conforme noticiado pelo Jornal Estado de Minas no ano de 2021:

O rei emérito Juan Carlos I, exilado em Abu Dhabi e cercado por investigações judiciais, pagou de forma voluntária ao fisco espanhol quase 4,4 milhões de euros (5,3 milhões de dólares) para regularizar sua situação - informou seu advogado. (ESTADO..., 2021).

Conforme dispõe Arruda (2007), na Espanha, o Código Penal de 1995, alterado em 2003, ao disciplinar os crimes contra a Fazenda Pública e a Seguridade Social, prevê a tipicidade a um valor mínimo de sonegação tributária ou de apropriação indevida: 120.000 (cento e vinte mil) euros. Ao determinar a quantia, em se tratando de tributos, retenções, ingressos à conta de devoluções, períodos ou de declarações periódicas, observa-se cada período impositivo ou de declaração; se o período for inferior a doze meses, o montante deverá referir ao ano natural. A pena é estipulada de 1 (um) a 4 (quatro) anos de prisão e a multa equivale à quantia sonegada ou apropriada, sendo a última passível de ser aumentada em até 6 (seis) vezes. A reprimenda pode ser exacerbada até a metade quando se ficar evidenciado que houve escopo de acobertar o verdadeiro responsável tributário, mediante utilização de interpostas pessoas, e quando ficar caracterizado a transcendência e a gravidade da defraudação, com relação ao montante sonegado e da existência de estrutura organizada com poder de atingir uma pluralidade de obrigados tributários. Ao condenado, de forma automática, como forma de pena acessória, é vedado a obtenção de subvenções, ajudas públicas e o direito de gozar de incentivos fiscais, bem como da seguridade social, num período de 3 (três) a 6 (seis) anos. A sonegação contra a Fazenda da União Europeia, se o objeto material for igual ou superior a 50.000 (cinquenta mil) euros, também é passível de censura penal. Há isenção de responsabilidade se a situação tributária do agente for regularizada antes da notificação da administração tributária com relação ao início das atuações tendentes à determinação das dívidas tributárias ou, quando não existirem autuações, antes de o poder público interpor querela/denúncia ou antes de o Ministério Fiscal ou o juiz de instrução realizarem atuações permitindo o conhecimento formal da iniciação das diligências, ou seja, a regularização fiscal deve acontecer antes da atuação formal das agências públicas (Código Penal Espanhol, arts. 305 e 307).

4 OS PROBLEMAS DA EXECUÇÃO FISCAL NO BRASIL

O tema Execução Fiscal no Brasil é por demais debatido devido aos problemas perpetrados tanto em relação ao desenvolvimento do processo e quanto à falta de obtenção de resultados satisfatórios.

Quando se fala em execução fiscal brasileira, algumas características são elencadas, como por exemplo: a morosidade, a burocracia e a ineficiência do processo.

Há quem diga que o sistema de execução fiscal no Brasil está em colapso.

O sistema de execução fiscal está em colapso pelo fato de que tal estrutura não mais se comporta como um sistema, ou seja, suas diversas partes, que não mais se concatenam, impedem que haja o seu regular funcionamento. Simplesmente entrou em falência. (CAMPELLO; FERNANDES, 2013, p. 2).

Quando um sistema entra em colapso, as consequências são inevitáveis. Nesse contexto, Campello e Fernandes (2013, p. 2) apontam como sendo a consequência mais grave do referido colapso a “paralisação dos serviços prestados pelo Poder Judiciário, impedindo que as energias e os limitados recursos dos seus órgãos venham a ser direcionados para fins relevantes.”

Os autores Campello e Fernandes (2013, p. 2), mencionam ainda que a ineficácia dos meios de cobrança também contribuem para um esgotamento das energias e citam como exemplo o limitado quadro de Procuradores e servidores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que possuem a árdua tarefa de atuar em milhões de processos de cobrança de crédito público.

A ineficácia do processo de execução se irradia por toda a sociedade, onde algumas pessoas se utilizam de forma fraudulenta das mazelas do sistema de cobrança tributária.

A morosidade do judiciário no âmbito das execuções fiscais não repercute apenas no aspecto arrecadatório, repercutindo também nas questões comerciais e concorrenciais, bem como possui grande relação com a credibilidade do sistema, considerando que o contribuinte devedor contumaz tem a certeza de que este não funciona a contento, sendo levado a manter sua postura de inadimplente corriqueiramente, passando a servir de exemplo para os demais contribuintes, que passam a adotar a mesma postura, surgindo um efeito cascata. (NEVES, 2020, p. 64).

A execução fiscal ineficiente é um convite ao não pagamento dos tributos, pois existe uma nítida sensação de que não vale a pena adimplir com os tributos em dia.

Até mesmo um dos princípios constitucionais que norteia o direito administrativo, se mostra como um incentivador para a judicialização das demandas fiscais. Esse princípio é o princípio da legalidade, disposto no caput do artigo 37 da Constituição Federal.

O princípio da legalidade administrativa determina, portanto, que os administrados somente poderão ser obrigados a fazer (ou proibidos de não fazer) ou deixar de fazer (ou proibidos de fazer) junto à Administração Pública, sem seu consentimento, caso lei adequada assim o determine. (FRANÇA, 2014, p. 4).

Segundo Daniel Zanetti Marques Carneiro, procurador da Fazenda Nacional do Município de Taubaté, “o agente público agindo sob o princípio da legalidade, fica adstrito ao cumprimento da lei, dessa forma, muitas questões que poderiam ser facilmente resolvidas na esfera administrativa, são encaminhadas para o Poder Judiciário.” (CARNEIRO, 2022).

O procurador menciona ainda que na esfera judicial “os processos de execução têm início, têm meio, mas muitas vezes não têm fim.” (CARNEIRO, 2022).

Se um processo de execução não tem fim, se deve à falta de satisfação do crédito (obrigação), ou seja, não se atingiu o objetivo principal mesmo depois de ter percorrido um longo caminho a procura do devedor ou de seus bens. Não havendo mais o que fazer, esse indesejável processo permanece por anos parado, assoberbando o Poder Judiciário.

4.1 Os Processos de Execução Fiscal e os Números do CNJ

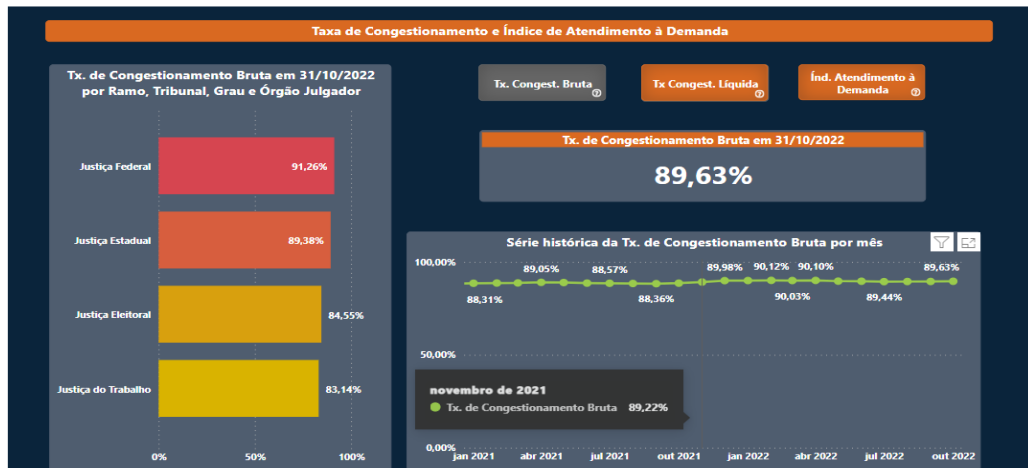
Não é segredo que o judiciário brasileiro perece no que se refere ao excessivo número de processos em tramitação. Segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) a carga média de trabalho dos magistrados brasileiros é de 1.679 processos por juiz.

Quando se fala em execução fiscal esse número sobe para 2.730 processos, conforme explicitou Alexandre dos Santos Cunha, técnico do IPEA e coordenador da área de estudos sobre segurança pública e justiça.

Recentes dados obtidos no site do CNJ revelam que até 31/10/2022, a taxa de congestionamento no que se refere aos processos de execução fiscal passava de

89%, sendo que na Justiça Federal esse número passa de 91%. O número de processos pendentes chegou ao patamar de 25.538.001 em todo Brasil.

Figura 1 - Taxa de Congestionamento e Índice de Atendimento à Demanda



Fonte: (CNJ, 2023).

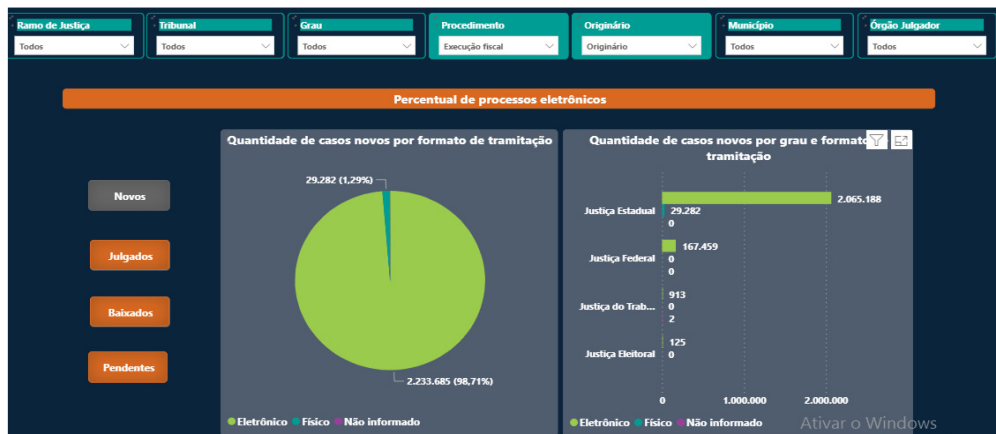
Figura 2 - Número de Processos Pendentes



Fonte: (CNJ, 2023).

A número de casos novos de processos de execução fiscal, em todo Brasil, até 31/10/2022, chegava a mais de 2.300.000 processos.

Figura 3 - Percentual de Processos Eletrônicos e Novos Casos no Brasil



Fonte: (CNJ, 2023).

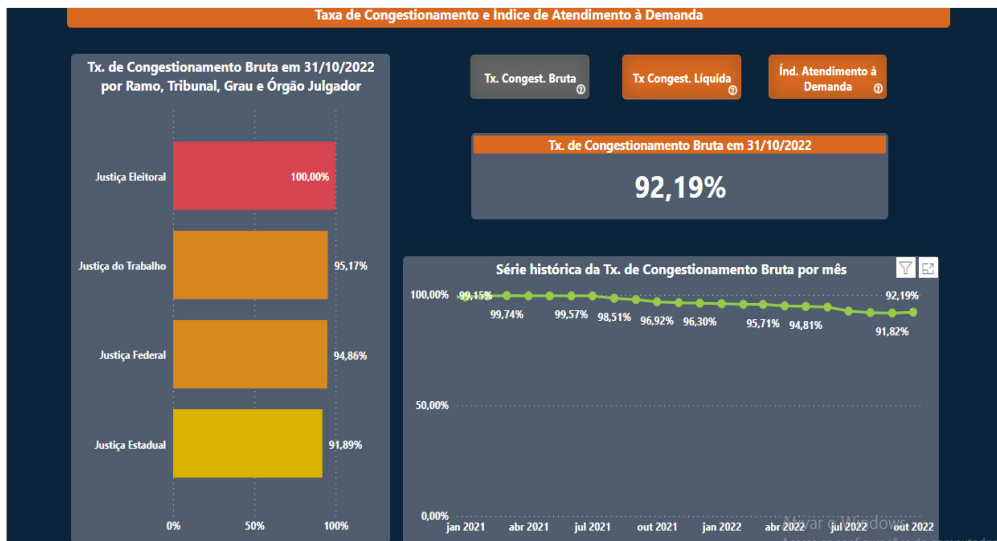
No Município de Taubaté o número de novos casos até 31/12/2022, era de 2.998 processos, sendo que a taxa de congestionamento no Município era de 92,19% e, o número de processos pendentes passava de 159.500 processos.

Figura 4 - Percentual de Processos Eletrônicos e Novos Casos em Taubaté



Fonte: (CNJ, 2023).

Figura 5 - Taxa de Congestionamento e Índice de atendimento à Demanda em Taubaté



Fonte: (CNJ, 2023).

Devido ao excesso de processos de execução fiscal em tramitação no Brasil, o tempo médio também se mostra elevado chegando a 2.075 dias.

Figura 6 - Tempo Médio de Tramitação



Fonte: (CNJ, 2023).

Conforme apontado no Relatório de Pesquisa o IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), que trata do custo unitário do processo de Execução Fiscal na Justiça Federal, divulgado no ano de 2011, o tempo de tramitação de um processo na justiça, reflete diretamente no custo, pois, nesse custo, considera-se a mão-de-obra dos servidores.

O relatório demonstra que, em se tratando de processos de Execução Fiscal que tramitam na Justiça Federal de primeiro grau, o custo médio (composto basicamente pelo fator mão de obra), pode ser expresso por dois valores distintos: R\$ 4.368,00 e R\$ 1.854,23. O primeiro valor se refere à remuneração dos servidores envolvidos no processamento da execução fiscal ao longo do tempo em que a ação tramita; o segundo valor reflete o custo da remuneração destes servidores em face do tempo operacional das atividades efetivamente realizadas no processo, acrescido do custo fixo (despesas de capital e custeio) estimado em R\$ 541,11. A diferença entre os dois valores explica-se pelo fato de que os custos agregados pelo tempo em que o processo permanece parado e pela mão de obra indireta, embutidos no primeiro valor, são excluídos do segundo.

No relatório de pesquisa “A Execução Fiscal no Brasil e o Impacto no Judiciário”, também publicado pelo IPEA no ano de 2011, há dados sobre variáveis relevantes sobre o tempo e o custo do processo de execução na Justiça Federal. Nesta pesquisa foram realizados testes econométricos de análise multivariável, a fim de verificar variações no processamento da execução fiscal conforme a organização do sistema de Justiça e o perfil das demandas e a condução do processo judicial. A seguir, seguem algumas conclusões obtidas na pesquisa realizada:

Regiões da Justiça Federal: o TRF2 e o TRF4 têm um desempenho significativamente melhor do que o TRF1 e o TRF3 em termos de velocidade no processamento. Quanto ao TRF5, o teste não indicou variação significativa.

Especialização das varas: não houve nenhuma diferença significativa entre o desempenho das varas exclusivas de execução fiscal e o das varas de competência mista, que processam diferentes tipos de ações, inclusive execuções fiscais.

Suporte dos autos processuais: não houve nenhuma variação significativa de desempenho entre autos físicos, digitais ou virtuais.

Tempo de permanência do magistrado na vara: não demonstrou ter nenhum impacto significativo sobre o tempo médio de duração do executivo fiscal, mas foi verificado que quanto maior o tempo de permanência do juiz no exercício da jurisdição em um mesmo local, maior a probabilidade de que a execução fiscal sob sua responsabilidade resulte em pagamento.

Utilização do sistema Bacenjud: o estudo não apontou nenhuma variação significativa entre o desempenho das varas que empregam prioritariamente o sistema Bacenjud e aquelas que o utilizam de modo apenas subsidiário.

Quantitativo de servidores: não se observou nenhuma evidência empírica significativa de que o quantitativo de processos por serventuário esteja correlacionado com o tempo de duração, ou com o êxito do executivo fiscal. Logo, o aumento do número de servidores não necessariamente melhoraria o desempenho da Justiça Federal de 1º Grau.

Exequente: as ações promovidas pela Procuradoria Geral Federal (PGF) tendem a ser mais demoradas do que as patrocinadas pela PGFN. Já as ações propostas pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais são em regra as mais rápidas. As ações de autoria da PGF são significativamente mais exitosas, enquanto as promovidas pela PGFN têm a menor probabilidade de baixa por pagamento.

Sede do exequente no mesmo local da vara: pode-se perceber um aumento do tempo de duração do processo quando o exequente se encontra na mesma cidade da vara em que tramita o processo.

Perfil do Executado: as ações movidas contra pessoas físicas são significativamente mais rápidas, e mais provavelmente resultam em pagamento.

Valor da causa: verificou-se existir uma correlação positiva e significativa entre o valor da causa, o tempo médio de tramitação e a probabilidade de pagamento. Em outras palavras, o estudo permite afirmar que, quanto maior o valor da causa, mais rápido é o executivo fiscal, e maior é a probabilidade de que resulte em pagamento.

Tramitação do processo em mais de uma vara: os executivos fiscais que tramitaram em mais de uma vara são significativamente mais demorados e apresentam menor probabilidade de resultar em pagamento.

Carta precatória: a remessa de carta precatória à vara estadual não costuma resultar em maior atraso no processamento do executivo fiscal. Entretanto, se o pedido for remetido a uma vara da própria Justiça Federal, o tempo médio de tramitação aumenta significativamente. (DIEST et. al, 2011).

Sendo assim, conforme demonstrado através dos números, por trás do processo de Execução Fiscal há diversos fatores que corroboram para seu regular andamento ou não, impactando diretamente no resultado almejado, que é a satisfação do crédito tributário.

5 PROPOSTAS QUE BUSCAM UMA SOLUÇÃO PARA SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Devido aos problemas apresentados, os processos de Execução Fiscal no Brasil são amplamente discutidos.

Conforme demonstrado, os números são alarmantes e, a ineficiência impacta diretamente na realidade dos entes federativos, que poderiam ver em seus cofres valores expressivos advindos das cobranças realizadas no âmbito de tais processos.

Dessa forma, há em trâmite alguns projetos de lei que têm como objetivo mudar essa realidade, ou seja, trazer mais eficiência na satisfação do crédito tributário.

5.1 Projeto de Lei 5080/2009

Tramita no âmbito da Câmara dos Deputados o Projeto de Lei 5080/09, do Poder Executivo (2009), que altera as regras para a cobrança da dívida ativa da União e dos Estados. A cobrança da dívida ativa atualmente é regulada pela Lei de Execução Fiscal (6.830/80).

O principal objetivo desse projeto de lei é ampliar a fase administrativa da cobrança, facilitando a recuperação dos valores devidos ao fisco. Uma das novidades é a possibilidade de o fisco poder penhorar diretamente os bens do devedor, sem a necessidade de autorização judicial.

Para facilitar a localização dos bens, a proposta autoriza o Poder Executivo federal a criar um sistema para centralizar informações patrimoniais dos contribuintes, hoje dispersas em bancos de dados como os Departamentos de Trânsito (Detrans), Juntas Comerciais, Cartório de Registro de Imóveis, Receita Federal e Banco Central, entre outros.

O Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes (SNIPC) será gerido pelo Ministério da Fazenda, e as informações poderão ser repassadas para os estados e municípios mediante convênio com o governo federal.

Segundo a proposta, o contribuinte em dívida com o fisco terá prazo de 60 dias, após a sua intimação, para pagar o atrasado. Se não quitar o débito, terá que indicar os bens, apontando os que considera impenhoráveis. Os dados do SNIPC vão subsidiar o fisco na busca dos bens.

O projeto prevê a priorização da via administrativa, sendo assim, todo o processo será feito no âmbito administrativo. Atualmente, a Lei de Execução Fiscal determina que a chamada "construção judicial" - identificação de bens para penhora ou arresto - só pode ser feita com autorização judicial. Segundo o texto, as regras do Código de Processo Civil serão usados para disciplinar a construção.

Para tornar ainda mais efetiva a cobrança pela via administrativa, a proposta estabelece que a notificação do contribuinte (pessoa física ou jurídica) interromperá o prazo de prescrição do débito fiscal, hoje de cinco anos. Isso dará mais tempo para que o fisco cobre os atrasados, ao mesmo tempo em que retirará a obrigação de ajuizar ações de execução fiscal somente para evitar a prescrição, como atualmente ocorre.

Com essa proposta, o Poder Executivo espera que a nova sistemática da cobrança da dívida fiscal reserve a atuação do Poder Judiciário apenas para os processos que não forem resolvidos no âmbito administrativo. A ênfase nessa esfera tem um motivo. Segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), gestora da dívida ativa da União, a fase administrativa de cobrança dura em média quatro anos, enquanto a fase judicial leva 12 anos para ser concluída.

O Projeto de Lei 5080 foi elaborado pela PGFN, pelo Conselho da Justiça Federal e por acadêmicos da área jurídica convidados a debater o assunto. A proposta integra as medidas legislativas do de 2º Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça mais Acessível, Ágil e Efetivo, assinado em abril pelos presidentes da República, Luiz Inácio Lula da Silva; da Câmara, Michel Temer; do Senado, José Sarney; e do Supremo Tribunal Federal (STF), Gilmar Mendes.

Quanto à defesa do contribuinte, o projeto traz outras novidades. Uma delas é a determinação de que a petição conhecida como "exceção de pré-executividade" somente poderá ser apresentada na fase administrativa do processo de cobrança. A petição é um recurso muito usado pelos contribuintes para cancelar uma cobrança considerada indevida.

O texto estabelece também que os "embargos à execução" não suspenderão mais a cobrança em primeira instância judicial. O embargo é uma ação de defesa do contribuinte durante a execução fiscal. Na prática, a mudança significa que o fisco poderá liquidar de imediato as garantias dadas pelo contribuinte para o débito, independente de decisão judicial. (SILVEIRA; JÚNIOR, 2010).

5.2 Projeto de Lei 4257/2019

O Projeto de Lei 4257/2019 (ANASTASIA, 2019) que tramita atualmente no Senado Federal altera a Lei das Execuções Fiscais (Lei 6830/1980). O texto prevê a negociação extrajudicial e regulamenta a execução fiscal administrativa para cobranças de dívidas de impostos como IPTU e IPVA.

Apresentada pelo senador Antônio Anastasia (PSDB-MG), a proposta aprovada é um substitutivo do relator, senador Otto Alencar (PSD-BA), que acatou parcialmente emenda modificativa do senador Weverton (PDT-MA), para estabelecer a notificação prévia da administração pública pela autoridade competente. O intuito é dar celeridade na resolução do conflito. Otto também alterou de um para dois anos o prazo constante do PL, para que um árbitro possa participar de mais de um processo de um mesmo particular ou grupo econômico.

Pelo projeto, o contribuinte poderá optar pela via do juízo arbitral (em vez da via judicial), se garantido o débito tributário por depósito, fiança ou seguro, o que permitirá à Fazenda Pública, ao vencer o processo, levantar o valor e extinguir a execução, sem todo o procedimento que a execução fiscal atual

impõe. De acordo com a proposição, o processo será conduzido por órgão arbitral institucional ou entidade especializada previamente credenciado por cada uma das unidades da Federação. É facultada a realização de atos procedimentais de forma presencial ou eletrônica.

Conforme a redação do Projeto de Lei, as despesas do processo arbitral serão adiantadas pelo contribuinte e não podem exceder o montante fixado a título de honorários advocatícios, que serão limitados à metade do que seria definido em processo judicial, com base nas regras do Código de Processo Civil. Se os embargos forem julgados procedentes, o contribuinte poderá requerer junto à Fazenda Pública o reembolso das despesas adiantadas.

Anastasia destaca que a proposta ajudará a agilizar a recuperação de crédito tributário por estados e municípios. Na justificativa do projeto, ele diz que as contas públicas, em quase todos os entes federados, encontram-se em desequilíbrio, fazendo-se necessário buscar soluções que desburocratizem os atuais procedimentos para a cobrança da dívida ativa.

O Projeto de Lei também busca agilizar a execução fiscal, ao autorizar a cobrança administrativa dos créditos dos tributos que são devidos em razão da propriedade, posse ou usufruto de bens imóveis passíveis de alienação ou da propriedade de veículos, como IPTU, IPVA, contribuições de melhoria e taxas.

Pela legislação atual, se um contribuinte não quita quaisquer desses tributos que incidem justamente pela sua condição de proprietário, possuidor ou usufrutuário, a Fazenda Pública é obrigada a ajuizar uma execução fiscal, citar tal contribuinte, aguardar a realização do pagamento e, se a dívida não for quitada ou garantida, requerer ao Judiciário que aliene o bem em leilão judicial.

Com o projeto, a Fazenda Pública poderá formalizar administrativamente a execução da dívida mediante notificação do executado. Não ocorrendo o pagamento, a Fazenda Pública poderá requerer ao Cartório de Registro de Imóveis ou ao Departamento de Trânsito a averbação da penhora na matrícula do imóvel ou no registro do veículo.

Anastasia ressaltou que o projeto não representa novidade no ordenamento jurídico, mas somente autoriza a Fazenda Pública a optar pela cobrança por via administrativa, e não judiciária. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), enfatiza o senador, é pacífica no sentido de que o bem gerador do tributo pode ser escolhido pela Fazenda para satisfazer a dívida.

“Não há motivo para que a cobrança desses tributos se dê exclusivamente por meio da execução fiscal. A edição de lei autorizando a execução administrativa desses tributos não ofende ou retira qualquer direito ou garantia fundamental do cidadão e procedimento similar”, aponta Anastasia. O senador avalia que o projeto pode ajudar a desafogar o Judiciário. Em média, de cada 100 processos de execução fiscal que iniciaram o ano tramitando, apenas 8 tinham sido extintos ao final do ano.

“Os custos para se efetivar as execuções fiscais são enormes, sendo relevante que o Congresso Nacional passe a discutir soluções que levem à desjudicialização das demandas, especialmente, quando for desnecessária a intervenção do juiz”, defende o senador. (AGÊNCIA..., 2019).

6 A EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA

Apontada como uma solução para viabilizar a satisfação do crédito tributário, a execução fiscal administrativa vem sendo amplamente discutida, tanto por tributaristas, como por políticos e, até mesmo por pessoas leigas.

Neste modelo de execução fiscal, a própria Fazenda Pública busca a satisfação do crédito tributário, possuindo a autorização para praticar atos necessários e compelir o devedor ao pagamento.

Caso seja aprovada, a execução fiscal administrativa acarretaria mudanças impactantes no sistema de execução fiscal nacional, por esse motivo, esse modelo de execução agrada alguns e desagrada outros.

6.1 Os Princípios Constitucionais e a Defesa da Execução Fiscal Administrativa

Como já mencionado neste trabalho, no processo de execução o Estado age como persecutor dos valores inerentes ao crédito tributário, obrigando o devedor a pagar.

Para que se inicie um processo judicial de execução fiscal são necessários alguns requisitos, quais sejam: dívida líquida e certa e ausência de pagamento.

A pedido do credor, o juiz assina ao devedor um último prazo, para saldar o débito ou indicar bens à penhora. Entretanto ao credor se impõe o ônus de informar logo de início onde se encontram o devedor e os seus bens disponíveis.

Se não o faz, o processo é parado e vai entulhar as prateleiras do Judiciário e as estatísticas da inadimplência. (CARVALHO, 2010, p. 5).

O credor na execução fiscal é a Fazenda Pública, sendo que a liquidez e a certeza são garantidas pela Certidão da Dívida Ativa (título executivo extrajudicial expedido no final do processo administrativo).

Na execução fiscal administrativa o processo se torna menos burocrático e mais célere, pois não há a necessidade de se provocar um juiz para que se inicie a execução fiscal.

Assim, conforme entendem os defensores desse modelo, devido à inexistência de duplicidade de jurisdição, seria possível obter maior eficiência na satisfação do crédito.

Ressalta-se que, um dos princípios da administração pública é justamente a eficiência, princípio este que está disposto no artigo 37 da Constituição Federal, *in verbis*:

“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...” (BRASIL, 1988).

A execução administrativa, portanto, extingue a duplicação de instâncias; reduz o desperdício de recursos públicos; promove a eficiência – ao apostar na especialização de funções, considerando que os órgãos fiscais administrativos se mostram naturalmente mais afeitos às questões fiscais do que varas judiciais; libera o juiz para exercer suas funções precípuas, para cujo desempenho o Estado não conta com outros agentes; dá mais agilidade ao processo; aproxima do devedor a autoridade responsável pela cobrança e permite à sociedade identificar, com mais clareza, o responsável pela demora. (CARVALHO, 2010, p. 6).

Nos países que adotam a execução fiscal administrativa, têm-se obtido resultados excelentes na recuperação do crédito fiscal.

Outrossim, conforme entendimento do autor Cristiano Viveiro de Carvalho, a reserva de jurisdição não se faz necessária quando se fala em processos de execução fiscal.

A reserva de jurisdição, por óbvio, restringe-se aos processos de natureza jurisdicional. E no procedimento de execução o juiz não é juiz de verdade: pratica atos de mera administração; dispõe e ordena, não julga; restringe-se basicamente a penhorar, mandar leiloar, adjudicar. O cerne da atividade jurisdicional é bem outro: solucionar controvérsias, compor conflitos. Na verdadeira jurisdição, o Estado, no dizer da boa doutrina, substitui a vontade das partes, fazendo valer a regra de direito, construindo uma solução específica para resolver a disputa. Nessa atividade, sim, o juiz é indispensável. Já no processo de execução não mais se discute o que manda o direito, o que diz a lei; isso já se conhece, registrado que está em título executivo. Se há conflito, ele se estabelece entre o agir do devedor, que se recusa a saldar o débito, e a regra de direito, que o obriga a esse pagamento. E para solucionar conflitos dessa natureza, o proceder adequado é administrativo, não jurisdicional. Havendo dúvida quanto ao direito, mesmo no âmbito da execução, ela se resolve com os embargos, onde se restabelece, aí sim, o espaço da jurisdição. Nos embargos o devedor tem uma última oportunidade de discutir o direito, e por isso seu processamento independe da execução (ainda que judicial). Assegurado o acesso do devedor ao Judiciário, nos casos em que a Administração eventualmente trespasse os limites legais, cumprem-se satisfatoriamente os incisos XXXV e XXXVII do Art. 5º da Constituição. Desnecessário seja cada passo acompanhado, fiscalizado ou conduzido por juiz. A judicialização não é condição de legitimidade. (CARVALHO, 2010, p. 7).

Dessa forma, no âmbito administrativo não seriam restringidos os princípios constitucionais que garantem o acesso à justiça.

No que se refere ao devido processo legal, o contraditório e à ampla defesa, no entendimento de Cristiano Viveiros de Carvalho (2010, p. 7), são princípios constitucionais que podem ser observados no referido processo.

O modelo de execução administrativa tampouco repele o conceito de devido processo legal ou os pilares do que se conhece por Estado democrático de direito.

Aliás, ele até se presta melhor a concretizá-los, venerando preceitos como a legalidade, a capacidade contributiva ou a isonomia. A condução dos atos processuais por autoridade administrativa, que se submete ao regime legal como qualquer outra, não elimina o contraditório, não enfraquece a ampla defesa, não viola o direito de propriedade. O juiz não é o único unguido com a virtude da imparcialidade. Os atos de lançamento de tributos, de inscrição de dívida ou de sua cobrança são vinculados, o que significa que se realizam sob o estrito regime da lei e nos seus exatos limites. Órgão de execução, juiz ou agente do fisco que seja não cria nem majora tributo. A cobrança não pode exorbitar os limites da lei tributária, e, portanto, os órgãos administrativos, como expressão do poder estatal que são, assim como o juiz, gozam do mesmo grau de legitimidade para conduzi-la. (CARVALHO, 2010, p. 7-8).

Como fora apresentado ao longo do capítulo 2 deste trabalho, em países onde se adota a execução fiscal administrativa, há a observância de todos os princípios e garantias fundamentais. Ademais, todos esses países são exemplos de desenvolvimento e democracia.

Para o autor Cristiano Viveiros de Carvalho (2010, p. 8), a maior firmeza ou celeridade com que a lei favoreça a cobrança de tributos, não suscita dúvidas quanto a direitos fundamentais nos países que adotam o modelo administrativo.

O referido autor entende que “é justamente onde o direito vigora em caráter substantivo, acima das efusões demagógicas, que as desigualdades sociais e econômicas vêm sendo mitigadas ou erradicadas com mais consistência.” (CARVALHO, 2010, p. 8).

A assertiva de que a execução administrativa incrementa os riscos de arbítrio por parte dos governantes, por sua vez, nada tem de jurídica. Para seus autores, especialmente em localidades mais atrasadas, onde suspeitam que a vida institucional não tenha evoluído como nos grandes centros, as administrações fiscais podem se transformar em instrumento de manipulação política e pressão sobre opositores. Argumentos de pura retórica como esse jamais infiltram o debate técnico para edificar com solidez e estabilidade. Apela-se à incapacidade e à ineficiência do modelo atual, que se reconhecem; mas em lugar de corrigi-las, como defeitos que são, pretende-se eternizá-las. O inadimplente se traveste em vítima, de forma que seu abuso seja justificado pela mera possibilidade de o Estado também abusar. O que se sustenta, enfim, em termos francos e diretos, é a inviabilidade do Estado democrático de direito. (CARVALHO, 2010, p. 8).

6.2 As Críticas ao Modelo de Execução Fiscal Administrativa e os Projetos de Lei 5080/2009 e 4257/2019

Como já fora abordado, a execução fiscal administrativa traria mudanças bruscas para o sistema de execução fiscal. Os projetos de Lei que tramitam no Senado e Câmara estão sendo duramente criticados, principalmente no que se refere aos direitos fundamentais.

O Projeto de Lei 5080/2009, prevê a possibilidade de se penhorar bens antes da execução fiscal, além de abrir a possibilidade de que as dívidas sejam discutidas em câmaras de arbitragem antes de serem executadas (transação fiscal). O projeto prevê ainda a criação de um Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes (SNIPC), que será gerido pelo Ministério da Fazenda.

De acordo com o Projeto de Lei 5080/2009, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional poderá sequestrar bens do devedor. Somente se não houver bens de fácil acesso é que o Judiciário será chamado para atuar na primeira fase. Nos demais casos, as Fazendas deverão ajuizar a execução após 30 dias da primeira constrição.

Por esse motivo, conforme informação obtida no site Jusbrasil, no ano de 2010, alguns tributaristas como: Ives Gandra da Silva Martins, da Universidade Mackenzie; André Ramos Tavares, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; Luis Eduardo Schoueri e Roque Antonio Carrazza, da Universidade de São Paulo; o presidente da seccional paulista da OAB, Luiz Flávio Borges D Urso, e o presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da entidade, Walter Carlos Cardoso Henrique, assinaram um parecer da Seção da Ordem dos Advogados do Brasil em São Paulo e entregaram ao presidente da Câmara dos Deputados.

Para esses tributaristas, tais mudanças afrontam a Constituição.

Não pode haver transferência patrimonial forçada sem o crivo prévio do sempre imparcial e equidistante Poder Judiciário”, dizem. Além disso, uma lei dessa natureza privilegiaria o Estado, que poderia “fazer sua justiça com as próprias mãos, sem a intervenção de um Juiz Natural”.

Os advogados se baseiam nas previsões do artigo 5º da Constituição, que, em seus incisos XXXV e LIV, garante que toda ameaça a um direito possa ser levada à Justiça, e que ninguém será privado de bens ou da liberdade sem um processo legal no qual possa se defender. O parecer também atribui a morosidade nas cobranças via Judiciário à falta de recursos humanos tanto nas procuradorias quanto no Judiciário, o que não justificaria uma modificação no procedimento de execução fiscal. (CRISTO, 2010).

Outra crítica perpetrada é em relação ao direito de propriedade, direito fundamental que está esculpido na Constituição Federal como cláusula pétrea.

Em primeiro lugar, frise-se que o direito de propriedade, esculpido no art. 5.º, XXII, do Texto Constitucional, foi elevado à cláusula pétrea, sendo direito irretocável de todo cidadão brasileiro, e dentro dessa classe claro encontram-se os contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa. Por essa razão, é evidente a agressão ao direito constitucional de propriedade, na medida em que o contribuinte poderá ser privado de todos os seus bens por vontade unilateral da Fazenda e sem qualquer perquirição judicial acerca da validade ou não da cobrança promovida pelo Fisco. (NASCIMENTO, 2011).

O autor defende que a intervenção estatal no patrimônio do indivíduo deve ser realizada pelo Poder Judiciário.

A par disso, importa mencionar que a intervenção estatal no patrimônio do indivíduo sempre deve ser precedida da aquiescência do Poder Judiciário, sendo este o único órgão de onde se deve partir a aprovação da pretensão constritiva, após a esmerada verificação do ordenamento jurídico vigente à época. (NASCIMENTO, 2011).

Para Eduardo Souto Nascimento (2011), apesar das necessidades de agilização da justiça no país, as iniciativas nesse sentido devem se atentar aos princípios constitucionais que norteiam a legislação infraconstitucional.

Na execução fiscal administrativa o Poder Executivo poderá realizar atos que antes eram exclusivos do Poder judiciário e isso suscita mais críticas, pois, segundo o autor Eduardo Souto Nascimento (2011), essa possibilidade fere o princípio da separação de poderes descrito no art. 2º da Constituição Federal.

Será salutar para o Estado Democrático de direito permitir que uma das partes na ação exacional, unilateralmente, e a seu “bel prazer”, invada o patrimônio da parte contrária, sem que esta tenha tido a chance mínima de manifestar-se e de ver reconhecido seu direito ao contraditório e à ampla defesa? (NASCIMENTO, 2011).

Dando continuidade às críticas, outro princípio constitucional suscitado pelo autor Eduardo Souto Nascimento (2011) é o da inafastabilidade da jurisdição, também conhecido como princípio do acesso à justiça, princípio cunhado no art. 5º, XXXV, da CF. Para ele, se a Constituição prevê que nenhuma questão será afastada do Poder Judiciário, significa que a via jurisdicional é via eleita constitucionalmente para sanar litígios.

Quanto ao Projeto de Lei 4257/2019, esse também tem sido alvo de muitas críticas, pois para muitos advogados tributaristas o PL seria uma forma de autorizar o

Fisco a executar o patrimônio sem a possibilidade de defesa e análise do caso no Poder Judiciário.

Para tanto, o PL 4257/2019 autoriza:

- A cobrança administrativa dos créditos dos tributos que são devidos em razão da propriedade, posse ou usufruto de bens imóveis passíveis de alienação ou da propriedade de veículos, como IPTU, IPVA, contribuições de melhoria e taxas;
- A Fazenda Pública formalizar administrativamente a execução da dívida mediante notificação do executado; e, se não ocorrer o pagamento,
- A Fazenda Pública a fazer requerimento ao Cartório de Registro de Imóveis ou ao Departamento de Trânsito a averbação da penhora na matrícula do imóvel ou no registro do veículo. (ANASTASIA, 2019).

Essas possibilidades suscitam as mesmas críticas já abordadas nesse trabalho, no que tange à violação de direito fundamental, como o do direito de propriedade, do princípio constitucional do devido processo legal, da ampla defesa e da inafastabilidade da jurisdição, críticas essas que são recorrentes quando se trata de execução fiscal administrativa.

Ademais, esse projeto também prevê a arbitragem como meio de solução de conflitos em matéria tributária.

A questão da arbitragem merece ser observada com a devida atenção, pois o CTN (Código Tributário Nacional) não prevê expressamente essa possibilidade, o que traria uma insegurança jurídica.

É bem verdade que essa crítica poderia ser superada pelo fato de que a jurisprudência, assim como o artigo 31 da Lei nº 9.307/96 (Lei da Arbitragem), 22 deixam clara a equiparação da sentença arbitral à sentença judicial. Portanto, as menções a sentença e decisões do CTN deveriam ser interpretadas e lidas com essa amplitude. Ainda assim, a alteração do artigo 156 do Código, para contemplar expressamente a sentença arbitral, traria maior segurança jurídica ao instituto. (TORRES, 2017, p. 315 apud SILVA, 2019, p. 21-22).

Segundo Luana Nunes da Silva (2019, p. 22) o projeto de Lei nº 4257/2019 não se mostra capaz de concretizar a implementação da arbitragem em matéria tributária no Brasil.

Apesar de sua importância, a proposição limita-se apenas a realizar alterações na Lei de Execuções Fiscais e como vimos, a matéria, diante de sua complexidade ante a quantidade de princípios que por muito se mostraram como óbices à sua instituição, necessita de alterações no Código

Tributário Nacional, para garantir a segurança jurídica do instituto e evitar eventuais discussões acerca de sua legalidade. (SILVA, 2019, p. 26).

7 CONCLUSÃO

O presente estudo cuidou de pormenorizar a atual dinâmica do processo Judicial de Execução Fiscal no Brasil, bem como, pontuou de forma objetiva suas características.

No Direito comparado, o estudo buscou referências internacionais onde foi possível observar modelos que apresentam resultados muito satisfatórios na ânsia pela satisfação do crédito tributário. Nesses países, o modelo de execução fiscal utilizado para satisfação do crédito é o modelo Administrativo, sendo que, é dado à Administração Pública maior discricionariedade na hora de buscar o recebimento do crédito. Ainda, os modelos de execução estudados mostraram-se também ser mais céleres e menos custosos.

O estudo transcorreu acerca das críticas ao modelo judicial de execução fiscal brasileiro, recorrendo aos dados fornecidos pelo Conselho Nacional de Justiça nos quais, os recentes números mostram de forma explícita o caos instalado no atual sistema. A morosidade, a paralisação dos serviços prestados pelo Poder Judiciário e a falta de credibilidade no sistema são algumas das características encontradas neste cenário. Essas características são responsáveis por tornar o processo de execução exaustivo e ineficaz.

Entendeu-se que, em decorrência desse colapso, algumas alternativas são apontadas como solução, sendo a Execução Fiscal Administrativa a mais presente dentre elas.

Apresentou-se dois projetos de Lei, um que tramita na Câmara e outro no Senado, projetos estes, que trazem alterações no processo de execução fiscal. As alterações propostas nestes projetos, modificam o processo de execução fiscal brasileiro, fazendo com que não seja mais o Judiciário o responsável, e sim a Administração Pública. Foi possível observar também que esses projetos de Lei priorizam a celeridade e desburocratização na busca pela satisfação do crédito tributário, diminuindo de forma considerável a margem para os possíveis calotes.

Em decorrência desses Projetos de Lei, fez-se necessário elucidar a Execução Fiscal Administrativa apontando suas características. Demonstrou-se que, muito embora as críticas a este modelo de execução apontarem para a inobservância de princípios constitucionais no perfazer do processo, ficou comprovado que é possível

garantir a tutela de direitos fundamentais. Ressaltou-se que, no âmbito administrativo não seriam restringidos nenhum dos princípios constitucionais inerentes ao Estado democrático de Direito. Demonstrou-se que o processo de execução fiscal não tem natureza jurisdicional, não se pauta em um conflito, por isso não fica adstrito ao Poder Judiciário. Outrossim, ratificou-se os princípios que revestem a Administração Pública, além de trazer à baila a questão de interesse público no que se refere à busca pela satisfação do crédito, lembrando que o crédito tributário é um fomento dos cofres públicos, o que possibilita a realização de políticas públicas.

Por fim, após os referidos apontamentos, ficou demonstrado que se faz necessária uma mudança no modelo de execução fiscal brasileiro. Insistir com um modelo de execução que se mostra ineficiente e que sobrecarrega o Poder Judiciário não parece ser a melhor opção.

Ademais, países desenvolvidos, que são exemplos de Estado democráticos de Direito adotam com sucesso a execução fiscal administrativa.

A execução fiscal Administrativa concretiza-se como a alternativa mais eficaz para a satisfação do crédito tributário, evitando que devedores se utilizem das deficiências do próprio sistema Judicial para se furtarem do pagamento do crédito tributário, o que é uma realidade pertinente no atual modelo.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA Senado. **Projeto que regula execução fiscal administrativa é aprovado na CAE**. 2019. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/10/22/projeto-que-regula-execucao-fiscal-administrativa-e-aprovado-na-cae>. Acesso em 26 fev. 2023.

AMORIM, Felipe; RIBAS, Mariana. **Projeto sobre arbitragem tributária ganha novo impulso no Senado**. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/legislativo/projeto-sobre-arbitragem-tributaria-ganha-novo-impulso-no-senado-29042022>. Acesso em: 14 mar. 2023.

ANASTASIA, Senador Antonio. **Projeto Lei nº 4257, de 2019**. Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137914>. Acesso em: 20 jul. 2022.

ARRUDA, Élcio. **Crime tributário: Perspectivas na Europa e eficácia no pagamento**. 2007. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/20769/crime_tributario_perspectivas_euro_pa.pdf. Acesso em: 05 dez. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 02 abr. 2022.

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. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 15 abr. 2022.

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. **Diário Oficial da União**. Brasília, 24 set. 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 20 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 25 abr. 2022.

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto; FERNANDES, Helga Letícia da Silva. **Execução Fiscal: O Colapso de um Sistema**. 2013. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/execucao-fiscal-o-colapso-de-um-sistema.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2022.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Entrevista realizada na Procuradoria da Fazenda Nacional do Município de Taubaté**. 2022.

CARVALHO, Cristiano Viveiros de. Em Defesa da Execução Administrativa da Dívida Ativa. **Cadernos Aslegis**, Brasília, n° 39, p. 41-51, jan/abr 2010. Disponível em: https://www.aslegis.org.br/files/cadernos/2010/Caderno39/04_-_em_defesa_da_execucao_administrativa_da_divida_ativa.pdf. Acesso em: 12 mar 2023.

CNJ. Conselho Nacional de Justiça. **Estatísticas do Poder Judiciário**. 2023. Disponível em: <https://painel-estatistica.stg.cloud.cnj.jus.br/estatisticas.html>. Acesso em: 20 jan. 2023.

CRISTO, Alessandro. **OAB é Contra a Execução Fiscal Administrativa**. 2010. Disponível em: <https://direito-publico.jusbrasil.com.br/noticias/2084352/oab-e-contra-execucao-fiscal-administrativa>. Acesso em: 12 mar. 2023.

DIEST, Diretoria de Estudos e Políticas do Estado, das Instituições e da Democracia, et. al. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**. 2011. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/e42aabc7cb876c670096042fe52af676.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2023

ESTADO de Minas. **Do exílio, rei emérito espanhol paga dívida fiscal e desgasta sua imagem**. 2021. Disponível em: https://www.em.com.br/app/noticia/internacional/2021/02/26/interna_internacional,1241210/do-exilio-rei-emerito-espanhol-paga-divida-fiscal-e-desgasta-sua-imagem.shtml Acesso em: 07 nov. 2022.

EUZÉBIO, Gilson Luiz. **Execução fiscal distorce estatísticas, diz IPEA**. 2011. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/execucao-fiscal-distorce-estatisticas-diz-ipea/>. Acesso em: 09 jan. 2023.

FERNANDES, Odmir (coautor). **Execução fiscal**. São Paulo: Atlas, 2018. Livro. (1 recurso online). (Soluções jurídicas). ISBN 9788597016499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788597016499>. Acesso em: 5 set. 2022.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Princípio da Legalidade Administrativa e Competência Regulatória no Regime Jurídico-administrativo Brasileiro**. 2014. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/202/ril_v51_n202_p7.pdf. Acesso em: 12 dez. 2022.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021. Livro. (1 recurso online). ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786559770038>. Acesso em: 8 set. 2022.

LOUGH, Sunita. **Como a IRS Garante o Cumprimento da Leis Tributárias**. 2022. Disponível em: <https://www.irs.gov/about-irs/how-the-irs-ensures-compliance-with-the-tax-laws>. Acesso em 05 dez. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 14. ed. rev., atual., ampl. São Paulo: Atlas, 2022. Livro. (1 recurso online). ISBN 9786559772704. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786559772704>. Acesso em: 6 set. 2022.

NASCIMENTO, Eduardo Souto. **Aspectos polêmicos do Projeto de Lei nº 5.080/2009: Nova forma de cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública**. 2011. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/6256/Aspectos-polemicos-do-Projeto-de-Lei-no-5080-2009-Nova-forma-de-cobranca-da-divida-ativa-da-Fazenda-Publica>. Acesso em: 12 mar. 2023.

NEVES, Bruno Carvalho. **O Problema da Execução Fiscal no Brasil e os Meios Alternativos de Solução de Conflitos Tributários**. 2020. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/252>. Acesso em: 06 dez. 2022.

PODER Executivo. **Projeto de Lei nº 5080/2009**. Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/431260>. Acesso em: 20 jul. 2022.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. 1976. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx#art202>. Acesso em: 04 out. 2022.

PORTUGAL. **Decreto Lei nº 433, de 26 de outubro de 1999**. Código de Procedimento e Processo Tributário. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1999-34577575-74465179>. Acesso em: 04 out. 2022.

SAJ Procuradorias. **Processo de execução fiscal: por que a demora?** 2016. Disponível em: <https://sajprocuradorias.com.br/blog/processo-de-execucao-fiscal>. Acesso em: 09 jan. 2023.

SILVA, Luana Nunes. **Considerações Acerca da Arbitragem Tributária Ante o Princípio da Indisponibilidade do Crédito Tributário**. 2019. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/30333/LUANA%20NUNES%20DA%20SILVA.pdf?sequence=1>. Acesso em: 14 mar. 2023

SILVEIRA, Wilson; JÚNIOR, Janary. **Fisco poderá penhorar bens de devedor sem autorização judicial**. 2010. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/137771-fisco-podera-penhorar-bens-de-devedor-sem-autorizacao-judicial>. Acesso em: 26 fev. 2023.

SINAL. Sindicato Nacional dos Funcionários do Banco Central. **Falta de servidores e caos no serviço público é tema do 1º Fórum Nacional dos Concursos Públicos**. Disponível em: <https://portal.sinal.org.br/noticias-recentes/falta-de-servidores-e-caos-no-servico-publico-e-tema-do-1o-forum-nacional-dos-concursos-publicos/>. Acesso em: 07 mar. 2023.