

Sistemas de Cobrança Executiva da Obrigação Tributária no Direito Comparado: Execução Fiscal Administrativa como Modelo Moderno de Cobrança da Administração Tributária de Massas

Resumo

O presente estudo tem por objeto os sistemas de cobrança executiva da obrigação tributária no Direito Comparado. Justifica-se pela busca do cânone moderno do processo de execução fiscal tributária e pela análise da adequação, ou não, do processo de cobrança brasileiro a tal cânone. O objetivo do trabalho é, em primeiro lugar, a partir da análise dos sistemas de cobrança uruguaio, paraguaio, português, norte-americano, francês, alemão, chileno, angolano e argentino, além da classificação do brasileiro, fixar as bases da execução fiscal no Direito Comparado. Demonstraremos como os sistemas jurídicos alienígenas adotaram modelos judiciais, administrativos ou sincréticos para cobrança da obrigação tributária, pontuando qual deles acabou se tornando predominante. Delineado o modelo de cobrança usual no Direito Comparado, abordaremos seu fundamento jurídico, questionando a eventual existência desse fundamento no ordenamento jurídico brasileiro. Posteriormente, analisaremos a pertinência do modelo que se tornou usual no Direito Comparado, discutindo, especificamente, eventuais benefícios da adoção desse modelo pelo nosso ordenamento jurídico. A realização do trabalho seguirá o método comparativo, próprio do Direito Comparado, baseado em conceitos funcionais. A funcionalidade será utilizada, nos tópicos iniciais, em uma abordagem descritiva; e, nos tópicos finais, em uma abordagem prescritiva.



João Aurino de Melo Filho
(PSFN/Santo Ângelo)

Introdução

Na apresentação do Código das Execuções Fiscais de Angola, chamamos atenção uma assertiva simples, mas muitas vezes esquecida: *“A efetividade de qualquer sistema tributário depende da garantia do cumprimento das suas normas, designadamente das que impõem aos contribuintes a obrigação de pagamento pontual dos impostos criados nos termos da lei”*.

A lição petrificada no Código angolano, exigência de um sistema efetivo para cobrança da obrigação tributária, deve ser referência constante para o legislador, pois a efetividade de todo o Direito Tributário está ancorada na do respectivo sistema de cobrança forçada. Essa exigência de efetividade na cobrança da obrigação tributária encontra, todavia, severas dificuldades de concretização, pois os problemas de

satisfação dos processos de execução em geral (posto que a execução material do direito não depende, apenas, da emanação da vontade estatal, dependendo também de circunstâncias concretas, notadamente, a existência de patrimônio conhecido e penhorável do devedor) são maximizados na seara fiscal, principalmente, no âmbito de uma Administração Tributária de massas, onde o volume de obrigações tributárias a cobrar e de devedores a ser cobrados é imenso e crescente.

A busca de um sistema efetivo de cobrança tributária é, portanto, um objetivo laborioso, que, no entanto, precisa ser concretizado, razão pela qual os diversos ordenamentos jurídicos positivos têm trabalhado para contornar as dificuldades e aperfeiçoar o processo tributário de execução.

Delineado esse sintético panorama, nosso objetivo, neste trabalho, é observar como os sistemas jurídicos alienígenas têm se comportado diante do imperativo de eficiência exigido pelo sistema tributário. Buscaremos, pois, descobrir os modelos de cobrança empregados no Direito Comparado para imposição de efetividade ao sistema de execução fiscal, a despeito das dificuldades ordinárias. Para tanto, iremos, inicialmente, assinalar os principais sistemas de execução fiscal no Direito Comparado, registrando, ao final, o que aparece como dominante nos sistemas jurídicos ocidentais. Depois, fixado o sistema de cobrança que, aqui, chamaremos de moderno (por ser

mostrar, em tese, o mais adequado para tratamento das lides tributárias de massa, tendo alcançado, por isso, posição prioritária nos ordenamentos jurídicos estrangeiros), analisaremos seu fundamento jurídico e sua pertinência; assinalando, especificamente, a verificação, ou não, de tais elementos no sistema normativo brasileiro.

O presente trabalho já se justificaria pela busca do cânone moderno do processo de execução fiscal tributária, sendo indene de dúvidas a utilidade de uma pesquisa que tem o objetivo de fixar o modelo de cobrança tributária predominante no Direito Comparado. Fixado o paradigma moderno, poder-se-á analisar a correspondência, com ele, de qualquer sistema positivo concreto. A justificativa de nossa pesquisa vai, contudo, além, porque, além de fixar o cânone normativo, buscaremos analisar o enquadramento do sistema jurídico brasileiro a ele; e, não havendo tal correspondência, analisar a possibilidade jurídica e mesmo a pertinência de eventual aproximação do nosso sistema jurídico ao referencial moderno do Direito Comparado.

No desenvolvimento do trabalho, utilizaremos o método comparativo, próprio do Direito Comparado. Dado o objetivo do nosso trabalho, analisar e comparar sistemas jurídicos de países diferentes para buscar problemas comuns e soluções potenciais, o método comparativo terá por base conceitos funcionais, que buscam a “*função da norma, de modo que a pesquisa comparativa se baseia nos problemas sociais e eco-*

nômicos para os quais tal norma se dirige, ou nas causas do fenômeno”.¹ A funcionalidade nos tópicos iniciais, onde abordaremos os modelos de execução fiscal de outros países, terá uma perspectiva descritiva, visando à formação de “*um quadro para comparação de soluções para problemas comuns*”; nos tópicos finais, de posse do quadro comparativo inicial, a funcionalidade será utilizada em uma perspectiva prescritiva, “*orientada à formulação de políticas públicas, também chamado de aspecto de lege ferenda, que visa à reforma tributária pela importação ou transplante de regras, institutos ou recomendações de outros estados ou organismos internacionais*”.²

1. Sistemas de cobrança executiva da obrigação tributária no Direito Comparado: judiciais, administrativos e sincréticos

Nada obstante eventual crítica ao conceito de lide, não se pode negar que, no panorama atual, um dos elementos centrais do referencial teórico de Carnelutti, a lide, ainda é elemento marcante na doutrina processual. E o conceito de lide, ainda referencial, abrange tanto o processo de conhecimento quanto o de execução, havendo lide no processo de declaração e no de execução de direitos.³ Pode-se falar, pois, em lide de pretensão discutida (ou contestada) e em lide de pretensão insatisfeita (processo de execução).

Na seara tributária, o próprio Carnelutti analisou a manifestação de uma lide peculiar, resultado do conflito envolvendo uma relação

jurídica também peculiar, a tributária.⁴ Ensina Carnelutti que, depois da atuação das normas do Direito Tributário formal,⁵ formalizado o crédito tributário, o Estado terá uma pretensão, diante da qual podem ocorrer as seguintes situações: pretensão satisfeita, quando o contribuinte concorda com ela e recolhe o tributo devido; ou pretensão resistida, que se divide entre pretensão resistida contestada, quando contribuinte apresenta resistência à pretensão do Estado, impugnando, de alguma forma, a obrigação tributária, e pretensão resistida insatisfeita, quando o contribuinte, embora não a discuta, não satisfaz a obrigação.⁶ Há, portanto, pretensão resistida (e, portanto, lide) tanto nos casos em que o contribuinte discuta a obrigação tributária (lide de pretensão contestada ou discutida) quanto naqueles em que, mesmo não existindo discussão, ele se negue a satisfazer o crédito tributário (lide de pretensão insatisfeita): “*a lide tributária [...] se manifesta através da contestação ou simplesmente pela desobediência, contra a pretensão do Estado em perceber o tributo*”⁷.

No presente trabalho, teremos como objeto principal a lide tributária de pretensão insatisfeita, que se manifesta no processo de execução fiscal. Tomandose como referência essa lide tributária de pretensão insatisfeita (execução fiscal), podemos observar que existem, no Direito Comparado, três sistemas processuais que regulam sua resolução: o sistema judicial, que impõe ao Estado-Juiz a responsabilidade

1 ROSENBLATT, Paulo. O problema do (ou ausência de) método no uso do direito tributário comparado pelo STF. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 222, março 2014. São Paulo: Dialética, 2014, p. 80-92, p. 84.

2 ROSENBLATT, Paulo. op. cit., p. 85.

3 FUX, Luiz. **O novo processo de execução (cumprimento de sentença e a execução extrajudicial)**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 4.

4 Para Carnelutti, a lide no Direito Tributário decorre da natural resistência do cidadão em abrir mão dos seus bens para o Estado, que, por sua vez, exige que o cidadão entregue uma parcela dos seus bens para satisfação das necessidades públicas (CARNELUTTI, Francesco. *Introduzione allo studio del Diritto Processuale Tributario*. In: *Rivista Di Diritto Processuale Civile* nº 2. Padova: Cedam, 1932. Apud MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 41).

5 Na lição de Ataliba, o Direito Tributário material cria o direito que deve ser observado, enquanto o Direito Tributário formal regula os processos que devem ser observados para a aplicação das normas materiais (ATALIBA, Geraldo [Coord.]. **Elementos de direito tributário** [Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo]. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 432).

6 CARNELUTTI, Francesco. op. cit., p. 44.

7 CARNELUTTI, Francesco. op. cit., p. 44.

principal pela prática dos atos processuais de execução da obrigação tributária (impondo-lhe a realização da citação do devedor, da penhora e venda de bens, etc.); o sistema administrativo, que impõe a prática dos atos processuais de execução da obrigação tributária ao próprio Estado-Administração; e os sistemas sincréticos, que dividem a prática material dos atos executivos entre Estado-Juiz e Estado-Administração, dividindo a tramitação do processo de execução entre as instâncias administrativa e judicial.

1.1. Sistemas judiciais de cobrança da obrigação tributária (execução fiscal judicial)

No sistema judicial de cobrança executiva da obrigação tributária, cabe ao Estado-Juiz a prática dos atos materiais de execução de direitos. Não que isso faça do Estado-Juiz o autor do processo. O autor da execução fiscal, mesmo a judicial, é o Estado-Administração, a quem cabe realizar diligências prévias e, em tese, coordenar o processo de execução, selecionando a melhor forma de cobrança. Ocorre que, na prática, como é o Estado-Juiz quem analisa e defere, ou não, os pedidos do Estado-Administração, acaba cabendo a este último a função de simples orientador da atuação do Estado-Juiz, que é quem, efetivamente, escolhe a melhor forma de desenvolvimento do processo de

execução fiscal e, ao final, executa os atos materiais de cobrança: é o juiz quem analisa a pertinência dos atos concretos de execução; e é o aparato judicial que cita, penhora, avalia e vende (ou, pelo menos, coordena a venda).

O sistema de execução fiscal judicial tem como principal vantagem a segurança concedida aos executados, ao exigir a análise de juridicidade de dois Poderes estatais, Estado-Administração e Estado-Juiz, antes da prática dos atos de execução.⁸ As desvantagens do sistema judicial derivam exatamente da exigência desse duplo controle, pois, ao se exigir a atuação de dois Poderes, Executivo e Judiciário, na análise prévia da juridicidade de cada um dos atos de execução (que são inúmeros), cria-se um sistema lento, caro e pouco eficiente.

O exemplo mais óbvio, para nós, de sistema judicial de cobrança da obrigação tributária, é o brasileiro.⁹ Além do Brasil, cujo modelo, por ser o nosso, carece de maiores apontamentos, analisaremos, como sistemas judiciais de cobrança, os sistemas de execução fiscal do Uruguai e do Paraguai.

1.1.1. Uruguai

O legislador uruguaio, assim como o brasileiro, adotou o sistema de execução fiscal judicial, outorgando à Administração Tributária ação executiva para cobrança dos créditos tributários (e dos créditos fis-

cais como um todo), conforme determinação do artigo 91 do Código Tributário (*Decreto Ley nº 14.306*, de 29 de novembro de 1974).¹⁰ No modelo uruguaio, o título executivo que reúna os requisitos formais do artigo 92 do Código Tributário servirá como documento hábil para ajuizamento da execução fiscal, que tramitará na seara judicial, cabendo ao Estado-Juiz a realização dos atos executórios:

*[...] según nuestro ordenamiento jurídico el cobro de los créditos tributarios se deberá hacer ante los órganos del Poder Judicial. Quiere decir entonces que, a diferencia de otros ordenamientos, en nuestro país los actos administrativos carecen de ejecutoriedad, entendiéndose por tal la posibilidad de la Administración de ejecutar el acto por sí misma, sin necesidad de recurrir a un órgano ajeno a ella.*¹¹

O *Código General del Proceso* (*Ley nº 15.982*, de 18 de outubro de 1988) trata da regulação concreta de execução fiscal, que, nos termos do artigo 362,¹² deverá seguir o mesmo procedimento dos processos de execução dos demais títulos extrajudiciais, previsto nos artigos 353 e seguintes – que regulam, na verdade, um processo monitorio, não propriamente um processo de execução.¹³ Não há, todavia, uma aproximação total entre o processo de execução fiscal e os processos de execução de título extrajudicial em geral, pois o próprio artigo

8 Como o Estado-Administração é pautado pelo princípio da juridicidade, antes de pedir a realização de qualquer ato processual pelo Estado-Juiz, faz uma análise de juridicidade prévia – sem contar que analisa a juridicidade do próprio crédito em cobrança. O Estado-Juiz, antes de deferir e praticar o ato, também analisa sua juridicidade, além de sempre analisar os requisitos de juridicidade do título executivo. Tem-se, pois, um duplo controle de juridicidade, o que confere maior segurança para o contribuinte.

9 No Brasil, a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, selecionou a execução fiscal processada pelo Estado-Juiz como modelo de cobrança executiva da obrigação tributária (e também das obrigações não tributárias inscritas em dívida ativa).

10 "Artículo 91.- (Juicio ejecutivo).- La Administración tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales que resulten a su favor según sus resoluciones firmes. A tal efecto, constituirán títulos ejecutivos los testimonios de las mismas y los documentos que de acuerdo con la legislación vigente tengan esa calidad siempre que correspondan a resoluciones firmes.

Son resoluciones firmes las consentidas expresa o tácitamente por el obligado y las definitivas a que se refieren los artículos 309 y 319 de la Constitución de la República. [...]"

11 COBAS, Francisco; LENS, Hugo. **Las excepciones en el juicio ejecutivo fiscal, con especial énfasis en la inhabilidad de título**. Montevideo, 2015. Dissertação (Máster en Derecho y Técnica Tributaria) – Facultad de Derecho, Universidad de Montevideo, p. 80.

12 "Artículo 362

Proceso ejecutivo tributario.

- El proceso ejecutivo para el cobro de créditos tributarios se tramitará según lo dispuesto en los artículos precedentes, sin perjuicio de la aplicación de las leyes especiales en la materia.

Las remisiones de las leyes especiales tributarias al Código de Procedimiento Civil deben entenderse hechas a este Código y sus modificaciones."

13 "El proceso monitorio es un proceso de conocimiento (no de ejecución) que se caracteriza por su estructura abreviada y por el hecho de que la sentencia sobre el fondo se dicta sin escuchar al demandado, pero la misma queda condicionada a que, una vez notificada, éste no la impugne mediante la interposición de excepciones (defensas)" (COBAS, Francisco; LENS, Hugo. op. cit. p. 48).

362, embora imponha o processo de execução do Código Geral de Processo, ressalva a aplicação das leis especiais tributárias. Em razão disso, além da formação do título (que, na seara tributária, obedece a um procedimento específico), a execução fiscal se diferencia, conforme artigo 91, pela forma de comunicação processual, pela delimitação específica dos meios de discussão judicial, que também se processam perante o Estado-Juiz, e pelas hipóteses peculiares de suspensão do processo executivo.

1.1.2. Paraguai

O tributarista paraguaio Carlos Mersan ensina que o legislador do seu país criou um processo especial para cobrança das obrigações tributárias, com normas especiais ditadas pelas exigências do Direito Tributário: *“En la legislación positiva se encuencan normas particulares que autorizan al Estado a hacer uso de un procedimiento más rápido y que no requiere todas las formalidades del procedimiento común”*¹⁴. Nada obstante a especialidade pontuada por Mersan, o processo de cobrança fiscal, no sistema paraguaio, em muito se aproxima do processo de execução comum, a começar pela escolha do modelo de execução fiscal judicial (*cobro ejecutivo de los créditos fiscales*). É o que se depreende do enunciado normativo do artigo 1º da *Ley nº 398*, de 8 de setembro de 1956:¹⁵

Art. 1.- Establécese la vía ejecutiva para el cobro judicial de los créditos fiscales de plazo vencido, provenientes de tributos y tasas fiscales que graban la importación y exportación de mercaderías, afianzadas en letras o en cualquier otro documento de créditos provenientes

No sistema de execução fiscal administrativa, cabe ao próprio Estado-Administração a prática dos atos de execução da obrigação tributária. É a Fazenda Pública, por seus servidores, quem notifica o devedor para pagar e quem penhora e vende seus bens

de operaciones o trámites aduaneros, constituyendo suficiente título de ejecución las respectivas letras o documentos de créditos.

A *Ley nº 125*, de 18 de dezembro de 1991, que estabeleceu o novo regime tributário, manteve o processo de execução judicial, já previsto na *Ley nº 398/56*, dispondo, no artigo 229, caber à Administração Tributária, por meio da Advocacia do Tesouro, o ajuizamento da ação de execução fiscal judicial. A ação de execução deve estar embasada no certificado expedido pela Administração (título executivo extrajudicial), que deve respeitar os requisitos formais do artigo 230.

O efetivo processo executivo judicial deverá seguir, nos termos do artigo 231, *“el procedimiento de ejecución de sentencias, conforme a lo establecido en el Código de Procedimientos Civiles y Comerciales”*. Poder-se-ia, dada a disposição do artigo 231, entender que a execução fiscal, no Paraguai, segue exa-

tamente o mesmo rito do processo de execução comum. Contudo, conforme destacado no próprio artigo, existe um rol específico de exceções (ações de impugnação judicial) somente adequado à seara fiscal, o que acaba diferenciando o sistema processual fiscal do comum. E, além da distinção no tocante aos meios de discussão, há outras singularidades no processo de cobrança fiscal, como as decorrentes de eventual apresentação de garantia à obrigação tributária, como o determina, por exemplo, o artigo 290 do *Código Aduanero*.¹⁶ Ao final, acabam existindo algumas distinções entre o procedimento fiscal e o comum, mas ambos se equiparam no tocante à natureza judicial.

1.2. Sistemas administrativos de cobrança da obrigação tributária (execução fiscal administrativa)

No sistema de execução fiscal administrativa, cabe ao próprio Estado-Administração a prática dos atos de execução da obrigação tributária. É a Fazenda Pública, por seus servidores, quem notifica o devedor para pagar e quem penhora e vende seus bens, não havendo nenhuma participação do Estado-Juiz na resolução da lide tributária de pretensão insatisfeita. Isso não quer dizer que a execução fiscal administrativa afaste o Estado-Juiz da lide tributária. O Estado-Juiz deixa de participar, apenas, da lide tributária de pretensão insatisfeita, mas continua sendo o principal responsável pela resolução das lides tributárias de pretensão discutida (pelo menos, nos países que adotam o sistema de jurisdição única). Há, pois, uma

¹⁴ MERSAN, Carlos A. **Derecho tributario**. Asunción: Litocolor, 1995, p. 78.

¹⁵ “El régimen municipal, em su ley orgánica prevé el cobro de los tributos (impuestos, tasas) y las multas por el régimen de la ejecución de sentencias judiciales. (Art. 146 y 147, Ley Orgánica Municipal 1.294/87)” (MERSAN, Carlos A. op. cit., p. 79).

Note-se que, embora no tocante aos municípios, a norma seja diversa, prevalece o mesmo sistema processual: a execução fiscal judicial.

¹⁶ “Artículo 290.- Casos de garantía. A los efectos de asegurar el pago del tributo aduanero, la autoridad aduanera debe exigir la constitución de garantía, conforme a lo dispuesto en el Artículo 293 de esta Ley, en los siguientes casos, sin perjuicio de lo dispuesto en los convenios internacionales vigentes:”

divisão da lide tributária: havendo, apenas, a pretensão insatisfeita da Fazenda Pública, o processo tramitará exclusivamente na instância administrativa; havendo, por outro lado, qualquer espécie de pretensão discutida, ou seja, nos casos em que o contribuinte conteste a juridicidade da atuação da Administração Tributária, o correspondente litígio será analisado e resolvido, nos países de jurisdição una, pelo Estado-Juiz.

Nos países que adotam, além da execução fiscal administrativa, um sistema de jurisdição administrativa,¹⁷ a execução fiscal promovida pela Administração segue modelo parecido com exposto, exceto por caber aos juizes administrativos, não ao Judiciário, a resolução das lides de pretensão discutida. A execução fiscal tramita, portanto, na seara da própria Administração Ativa,¹⁸ enquanto as lides de pretensão discutida, regra geral, não são resolvidas pelos órgãos que promovem a execução fiscal, mas, sim, pelos órgãos imparciais da Administração Judicante.¹⁹

1.2.1. Portugal

A Lei Geral Tributária portuguesa (Decreto-lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998), no artigo 103-1, dispõe que: “O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional”. Apesar da menção do enunciado normativo à “natureza judicial” da execução fiscal, o que tem natureza judicial, na verdade, são os atos de impugnação à obrigação tributária (lides de pretensão discutida), que são processados e resolvidos na seara judicial. Os atos processuais relativos à lide de pretensão insatisfeita (processo de execução), considerados atos administrativos, são praticados pelo próprio Estado-Administração.²⁰

O sistema português, portanto, como a maioria dos que adotam a execução fiscal administrativa, divide a lide fiscal entre duas instâncias: a lide de pretensão discutida cabe a terceiro imparcial (Judiciário); e a lide de pretensão insatisfeita é resolvida pelo próprio Estado Ad-

ministração. E essa divisão fica bem esclarecida no artigo 103-2, que garante “aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior”.²¹

Em síntese, o processo de execução fiscal em Portugal é promovido pelo serviço da Administração Tributária, cabendo ao Poder Judiciário especializado²² atuar nos casos em que o contribuinte apresente alguma espécie de impugnação.

1.2.2. Estados Unidos

Embora tenhamos inserido o sistema jurídico norte-americano entre aqueles adotantes do modelo de execução fiscal administrativa, é preciso esclarecer que, no ordenamento jurídico dos Estados Unidos, também há possibilidade de execução fiscal judicial. Ocorre que a execução fiscal judicial somente é utilizada em circunstâncias excepcionais, regra geral, para administrar conflitos de interesses entre o Fisco e outros credores, nos casos

17 No sistema de jurisdição administrativa, além da jurisdição judicial, exercida pelo Estado-Juiz, também existem juizes administrativos, com competência restrita aos conflitos envolvendo a Administração, cujas decisões são, regra geral, irrecorríveis e fazem coisa julgada. Os juizes administrativos estão vinculados a um órgão específico que, mesmo não fazendo parte da estrutura do Judiciário, é cercado de garantias que asseguram sua independência e imparcialidade (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 698).

18 Rubens Gomes de Souza ensina que a “Administração Ativa” realiza uma atividade essencialmente funcional de aplicação da lei ao caso concreto: “[...] não visa fazer justiça, nem declara direitos, senão apenas efetivar coativamente a realização de uma função administrativamente regada ou discricionária, respectivamente nos termos ou nos limites previstos em lei”. Já a “Administração Judicante” tem a função de solucionar as controvérsias surgidas em razão do questionamento dos administrados à atuação da Administração Ativa (SOUZA, Rubens Gomes de. *Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração*. **Revista de Direito Administrativo**, [S.l.], v. 29, p. 441-453, out. 2013. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12496>>. Acesso em: 25 Ago. 2016, p. 445-446).

19 “A chamada execução fiscal administrativa, mesmo nos países que adotam o contencioso administrativo, não se processa nos tribunais administrativos, mas, sim, na própria Administração Tributária Ativa. Chamamos atenção, pois, para o fato de que não importa o sistema de jurisdição do país, una ou administrativa: na execução fiscal administrativa, os atos administrativos de execução não dependem nem são realizados por um órgão independente (juizes do Poder Judiciário ou juizes administrativos), mas, sim, pela própria Administração Fiscal. Esclarecemos isso para que não se repute inadequadas eventuais comparações do nosso sistema com países que adotam o contencioso administrativo. De fato, se, nestes países, a execução tramitasse perante o juiz administrativo, apenas se poderia falar em execução fiscal administrativa em um sentido amplo, posto que os atos seriam realizados por órgão jurisdicional independente, mesmo situado na esfera administrativa; mas, reitero-se, não é isso o que ocorre: mesmo nos países que adotam o contencioso administrativo, a execução é promovida pelos órgãos da própria Administração Fazendária, não pelos tribunais administrativos. Os tribunais administrativos, nestes países, exercem uma função específica, cabendo-lhes a resolução da lide de pretensão discutida (decidindo controvérsias entre particulares e Administração acerca de questões específicas de fato ou de direito), cabendo à Administração a execução material dos seus atos administrativos. Nos países de jurisdição una que adotam a execução fiscal administrativa, ocorre uma divisão parecida, cabendo, entretanto, ao Judiciário o papel que, nos países que adotam o contencioso administrativo, cabe aos tribunais administrativos” (MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários**. Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, p. 289-290).

20 “Por quanto vimos de dizer, muito embora a LGT, no seu art. 103º, disponha que o processo de execução tem natureza judicial, o certo é que estamos perante um processo que é judicial só em certos casos e, mesmo nesses casos, apenas em parte, já que um tal processo só será judicial se e na medida em que tenha de ser praticado algum dos mencionados actos de natureza judicial. Por isso, não admira que os processos de execução fiscal se possam iniciar e concluir nos órgãos da execução fiscal sem intervenção dos tribunais” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 311).

21 O artigo 151 do Código de Procedimento Tributário e de Processo Tributário (Decreto-lei nº 433, de 26 de outubro de 1999) também pontua a competência restrita dos tribunais tributários, vinculada à lide de pretensão discutida:

“Artigo 151.º Competência dos tribunais tributários

1 - Compete ao tribunal tributário de 1.º instância da área do domicílio ou sede do devedor, depois de ouvido o Ministério Público nos termos do presente Código, decidir os incidentes, os embargos, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, e a reclamação dos actos praticados pelos órgãos da execução fiscal.”

22 “Os tribunais tributários portugueses são órgãos judiciais especializados em matéria tributária” (MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 450).

em que haja terceiros que também tenham direitos sobre os bens dos devedores, servindo a execução fiscal judicial para prevenir dúvidas.²³ Assim, embora existam dois modelos de execução fiscal, administrativa (*administrative collection procedure*) e judicial (*foreclosure action*), a excepcionalidade desta última, dependente de expressa autorização do Secretário de Tesouro,²⁴ justifica que compreendamos o modelo norte-americano como de execução fiscal administrativa – que é, de fato, o meio usual de cobrança executiva da obrigação tributária. O procedimento da execução fiscal administrativa, na seara federal, é regulado pelo capítulo 64 (seções 6301 a 6344) do *Internal Revenue Code* (IRC). O rito procedimental, conforme bem sintetiza Godoy, pode ser dividido em quatro etapas: pré-penhora (*lien*); penhora (*levy*); arresto (*distrain*); e alienação (*sale by auction*): “Bem entendido, *lien* indica uma intenção de penhora por parte do fisco, um procedimento de pré-penhora, a *levy* é a penhora propriamente dita, que finaliza-se com o arresto (*distrain*) e com a venda do bem (*sale*)”²⁵. Todos os atos processuais da execução fiscal administrativa, da pré-penhora à alienação, são realizados pelo *Internal Revenue Service*, vinculado à Administração Tributária Ativa. Arnaldo Godoy, ao analisar a execução fiscal administrativa norteamericana, em passagem que já se tornou célebre, registra que a necessidade de efetividade da cobrança executiva tributária é ponto consensual no meio político norte-americano, tema que democratas e republi-

canos concordam: o controle e a fiscalização dos gastos públicos, o comprometimento social e a objetividade da vida cotidiana não dão espaço para floreios retóricos.²⁶

1.2.3. França

A França adota o sistema de jurisdição administrativa, havendo órgãos administrativos, distintos do Judiciário, mas com as mesmas garantias deste, com atribuição para análise das lides envolvendo o Estado-Administração. Na seara tributária, os órgãos vinculados à jurisdição administrativa são responsáveis pela análise das lides de pretensão insatisfeita. As lides de pretensão insatisfeita, no entanto, não são processadas pelos órgãos da Administração Judicante (jurisdição administrativa), mas, sim, pela própria Administração Ativa, que pratica os processuais necessários à execução da obrigação tributária, e se divide em três grandes setores: *Direction Générale des Douanes et Droits Indirects* (DGDDI), *Direction Générale des Impôts* (DGI) e *Direction Générale de la Comptabilité Publique* (DCP).²⁷

O sistema de cobrança de tributos é regulado no Título IV (*Le recouvrement de l'impôt*) do *Livre des Procédures Fiscales*. Antes de ser iniciada a execução fiscal propriamente dita, o *Livre des Procédures Fiscales* exige uma série de avisos e notificações ao contribuinte (artigos 252 a 257), somente permitindo, depois das comunicações prévias, as medidas executivas propriamente ditas. As medidas executivas, regra geral, seguirão o mesmo procedimento previsto no processo de execução do Código Civil, nos termos

do artigo 258: “*Sous réserve des dispositions de l'article L. 260, les poursuites prévues au 2 des articles L. 257-0 A et L. 257-0 B sont effectuées dans les formes prévues par le code de procédure civile pour le recouvrement des créances*”.

1.2.4. Alemanha

O sistema alemão também divide o processamento da lide tributária entre as instâncias administrativa e judicial, cabendo à primeira o processamento da execução fiscal (lide de pretensão insatisfeita), enquanto as lides de pretensão discutida devem ser analisadas pelo Estado-Juiz,²⁸ havendo órgãos judiciais especializados no julgamento de questões administrativas.

A execução fiscal (execução em razão de créditos) é realizada pela própria Administração Tributária, nos termos do § 249 e seguintes do Código Tributário alemão (*Abgabenerordnung*):

§ 249 *Vollstreckungsbehörden*
(1) *Die Finanzbehörden können Verwaltungsakte, mit denen eine Geldleistung, eine sonstige Handlung, eine Duldung oder Unterlassung gefordert wird, im Verwaltungsweg vollstrecken. Dies gilt auch für Steueranmeldungen (§ 168). Vollstreckungsbehörden sind die Finanzämter und die Hauptzollämter sowie die Landesfinanzbehörden, denen durch eine Rechtsverordnung nach § 17 Absatz 2 Satz 3 Nummer 3 des Finanzverwaltungsgesetzes die landesweite Zuständigkeit für Kassengeschäfte und das Erhebungsverfahren einschließlich der Vollstreckung übertragen worden ist; § 328 Absatz 1 Satz 3 bleibt unberührt.* (2) *Zur Vorbereitung*

23 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Cortes Tributárias e Execução Fiscal nos Estados Unidos. *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional*, n. 5. Brasília: Consulex, 2003. p. 146-167, p. 158.

24 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 131.

25 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. op. cit., p. 164.

26 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. op. cit., p. 157.

27 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. op. cit., p. 137.

28 O tratamento da lide tributária no sistema alemão se caracteriza pela forte atuação da Administração Tributária, pois, além da responsabilidade pelo processamento da lide de pretensão insatisfeita, a Administração, nada obstante a atuação decisiva da jurisdição especializada, tem forte atuação na resolução de lides de pretensão discutida, servindo como filtro das demandas que chegam ao Judiciário.

Há, regra geral, antes do acesso ao Judiciário, necessidade de prévio requerimento administrativo (processo recursal extrajudicial), impugnação administrativa que é pressuposto do acesso ao tribunal de finanças (LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. vol III. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2014, p. 455-456).

der Vollstreckung können die Finanzbehörden die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Vollstreckungsschuldners ermitteln. Die Finanzbehörde darf ihr bekannte, nach § 30 geschützte Daten, die sie bei der Vollstreckung wegen Steuern und steuerlicher Nebenleistungen verwenden darf, auch bei der Vollstreckung wegen anderer Geldleistungen als Steuern und steuerlicher Nebenleistungen verwenden.

A execução fiscal é, pois, administrativa, sendo processada pelos próprios órgãos fiscais administrativos (secretarias de finanças e órgãos aduaneiros), não por órgãos judiciais independentes: “O próprio órgão fiscal pode executar os atos administrativos (= título) por ele criados (auto-execução)”²⁹.

1.3. Sistemas sincréticos de cobrança da obrigação tributária

Nos tópicos anteriores, analisamos como os ordenamentos jurídicos de países distintos desenvolveram, com base nas suas idiosincrasias políticas, sistemas judiciais e administrativos de cobrança fiscal. Nem todos os países do mundo, todavia, optaram por um modelo exclusivo de cobrança fiscal, integralmente judicial ou integralmente administrativo.

Alguns países adotaram modelos que, aqui, denominaremos de sincréticos, porque combinam, no âmbito de um mesmo processo, atos de execução praticados pelo Estado-Administração e atos de execução (ou, pelo menos, atos de convalidação ou controle prévio) realizados pelo Estado-Juiz. Tem-se, portanto, um processo de execução que tramita, a depender do momento processual, pela instância administrativa e pela judicial.

1.3.1. Sistemas sincréticos com predomínio da instância administrativa (sistemas de execução fiscal administrativa com momentos processuais excepcionais na seara judicial)

Nos sistemas sincréticos com predomínio da instância administrativa, a execução fiscal é atribuída, prioritariamente, à Administração Tributária, havendo, no entanto, atos pontuais outorgados ao Estado-Juiz, que os realiza diretamente ou autoriza sua realização pelo Estado-Administração.

No presente trabalho, classificaremos tais sistemas como sincréticos, por não existir uma seara exclusiva de tramitação da execução fiscal, mas, dado o predomínio da instância administrativa, nada obsta que sejam classificados como sistemas de execução fiscal administrativa com momentos processuais excepcionais na seara judicial.

1.3.1.1. Chile

No sistema chileno, as lides de pretensão discutida são processadas no *Tribunal Tributario y Aduanero*, com possibilidade de recurso à Corte de Apelação (artigo 34 do Código Tributário). O processo de execução fiscal (*cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias de dinero*), regulado no Código Tributário, é realizada na seara administrativa, cabendo o protagonismo ao Estado-Administração, que pratica quase todos os atos processuais executivos. O Estado-Juiz, no entanto, não foi completamente liberado do controle prévio da atuação do Estado-Administração, havendo alguns atos que precisam passar pelo seu controle prévio.

Nesse modelo sincrético, a execução fiscal possui uma fase puramente administrativa, conduzida por agentes fiscais (*Servicios de*

Tesourerías), que iniciam a execução e determinam a penhora de bens (artigos 170-174). Depois, inicia-se uma segunda etapa, que é predominantemente administrativa, mas possui participação do Judiciário.

Na segunda etapa, a execução passa a ser processada pelos Procuradores Públicos (*abogados provinciales*).³⁰ Neste momento processual, caberá ao Procurador Público a realização, de ofício, de todos os atos executórios, com exceção da venda do bem, que o sistema chileno condiciona à prévia autorização do Estado-Juiz (artigo 184 do Código). É essa participação excepcional do Estado-Juiz no processamento da lide de pretensão insatisfeita, no momento da venda do bem, que justifica o enquadramento do sistema chileno como sincrético (administrativo com momentos judiciais).

1.3.1.2. Angola

A execução fiscal em Angola desenvolve-se quase inteiramente na seara administrativa, exceto por alguns atos processuais específicos que o sistema jurídico exige sejam praticados pelo Estado-Juiz.

O Código das Execuções Fiscais (Lei nº 20, de 22 de outubro de 2014), no artigo 2º, dispõe que processo é judicial, sem prejuízo da competência da Administração Fiscal para realização dos “*actos materialmente administrativos*”. Trata-se de enunciado normativo semelhante ao português, mas do qual exsurtem normas distintas. Isso porque, diferentemente do sistema português, onde apenas os atos processuais no âmbito das lides de pretensão discutida são remetidos ao Judiciário; no sistema angolano, além deles, há atos do próprio processo de execução fiscal que devem contar com a participação do Estado-Juiz.

29 LANG, Joaquín; TIPKE, Klaus. op. cit., p. 407.

30 GODÓY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado.** op. cit., p. 61.

Na prática, conforme rol do artigo 9º do Código das Execuções Fiscais, a Administração Tributária ativa pratica quase todos os atos do processo de execução.³¹ O Judiciário, contudo, não fica alheio à lide tributária de pretensão insatisfeita, cabendo-lhe a prática dos atos processuais previstos no artigo 97:

Artigo 97.º (Competência para a Penhora e Notificação da Diligência)
1. Compete ao Tribunal proceder à penhora: a)- Do bem imóvel quando constitua a habitação principal do executado; b)- De bens móveis localizados na habitação do executado, quando seja previsível ou se mostre necessário o acesso ao seu domicílio, contra a sua vontade;

c)- De estabelecimento comercial ou industrial;

d)- De concessão mineira.

Regra geral, portanto, os atos do processo de execução são realizados pela Administração, inclusive, a penhora (artigo 97-2), mas alguns atos específicos, caso da penhora sobre bens de maior proteção social (como, por exemplo, o bem imóvel que constitua habitação principal do executado), devem ser autorizados pelo Estado-Juiz. Registre-se, em todo caso, que a participação do Estado-Juiz se limita à autorização da penhora, não a sua realização: mesmo quando determinada pelo Estado-Juiz, a penhora não será realizada pelo aparato judicial,

cabendo sua efetivação concreta à Administração Tributária (artigo 97-4).³²

1.3.2. Sistemas sincréticos com predomínio da instância judicial (sistemas de execução fiscal judicial com momentos processuais excepcionais na seara administrativa)

Nos sistemas sincréticos com predomínio da instância judicial, embora haja atos processuais praticados tanto na seara administrativa quanto na judicial, o protagonismo no processamento da execução fiscal cabe ao Estado-Juiz, outorgando-se ao Estado-Administração a prática pontual de atos processuais/materiais específicos.

Na seara terminológica, vale, aqui, a mesma ponderação lançada em tópico anterior: classificamos esses sistemas como sincréticos, mas nada impede que sejam classificados como sistemas de execução fiscal judicial com momentos processuais excepcionais na seara administrativa.

1.3.2.1. Argentina

O legislador argentino criou um sistema amplamente administrativo de execução, conforme artigo 92 da *Ley de Procedimiento Tributario*, que impôs o processamento da execução fiscal à *Administracion Federal de Ingresos Publicos*, órgão da Administração Tributária.

ARTICULO 92. El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.

O sistema de cobrança prioritariamente administrativo regulado no artigo 92 da *Ley de Procedimiento Tributario* foi, contudo, limitado depois que Corte Suprema de Justiça, em decisão exarada em 15 de junho de 2010, julgou inconstitucional o poder conferido à Administração Ativa para decretar unilateralmente medidas de constrição patrimonial ("*AFIP c/ Intercorp SRL. s/ Ejecución fiscal*"). O Tribunal entendeu que o poder conferido pela lei à Administração ofenderia, entre outras normas constitucionais, o artigo 17 da Constituição argentina, que condiciona a perda da propriedade à "*sentencia fundada en ley*",³³ e o artigo 109, que veda ao Executivo o exercício de funções judiciais.³⁴

Com a declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos de constrição patrimonial autorizados pelo artigo 92 da *Ley de Procedimiento Tributario*, a *Administracion Federal de Ingresos Publicos* alterou

31 "Cabe ao órgão administrativo:

a)- A instauração do processo de execução fiscal, com base no título executivo;

b)- A autorização do pagamento a prestações, nos casos previstos no presente Código;

c)- A decisão sobre os embargos, quando deduzidos por requerimento;

d)- A penhora, quando não deva ser ordenada pelo Tribunal;

e)- A aplicação dos valores penhorados ou do produto da venda dos bens penhorados no pagamento da dívida exequenda e acréscimos legais;

f)- A decisão de proceder à efectiva entrega dos bens penhorados ao depositário e, dos vendidos, ao adquirente, ainda que, em qualquer dos casos, seja necessário requisitar a força policial pública e proceder a arrombamento de portas e substituição de fechaduras;

g)- A liquidação dos juros de mora vencidos no período do processo;

h)- A elaboração da conta de custas relativas aos actos praticados pelo órgão administrativo de execução fiscal;

i)- A declaração da extinção do processo de execução fiscal;

j)- As citações, notificações e publicações obrigatórias."

32 "4. Para efeitos do cumprimento do despacho de penhora, o Tribunal ou o órgão administrativo de execução fiscal passa mandado de penhora, que deve ser cumprido pelo funcionário do órgão administrativo de execução fiscal no prazo de 15 (quinze) dias, se não tiver sido fixado outro."

33 "Art. 17.- La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie."

34 "Art. 109.- En ningún caso el presidente de la Nación puede ejercer funciones judiciales, arrogarse el conocimiento de causas pendientes o restablecer las fenecidas."

sua atuação no processamento concreto da execução fiscal. A partir de então, os atos constritivos, inclusive, a penhora, até então realizados pela Administração, retornaram ao âmbito de decisão do Poder Judiciário. A execução fiscal, contudo, não se tornou exclusivamente judicial: mesmo retirando-se da esfera administrativa a prática de atos constritivos, restaram mantidas as demais normas do artigo 92 que impõem a atuação processual da Administração Tributária, a qual permanece responsável, por exemplo, pela notificação do devedor acerca do início do processo de execução. De qualquer modo, depois da decisão da Suprema Corte, ampliada a atuação do Estado-Juiz, agora responsável pela penhora, a Argentina passou a ter um sistema de execução fiscal judicial com momentos administrativos.

1.3.2.2. Sistema do Projeto de Lei nº 5.080/2009

O Projeto de Lei nº 5.080/2009 possui um longo período de tramitação e já foi alvo de intensas discussões legislativas e doutrinárias, havendo um número relevante de estudos acerca dele, algo que chama atenção para um documento ainda em fase pré-legislativa. Nas discussões envolvendo o PL nº 5.080/2009, não raras vezes, tratava-se do modelo de cobrança executiva por ele regulado denominando-o de “execução fiscal administrativa”. Não é, porém, o caso. É certo que o modelo de execução fiscal inserido no PL nº 5.080/2009 romperia o modelo de execução fiscal exclusivamente judicial hoje vigente, mas não seria adotado, no seu lugar, um modelo de execução fiscal administrativa, e nem mesmo um de execução fiscal administrativa com momentos processuais excepcionais na seara judicial.

O modelo tratado no citado PL

mantém no âmbito judicial o processamento da execução fiscal, mas autoriza, antes do seu ajuizamento, que o Estado-Administração notifique o devedor, impondo-lhe um prazo para pagamento do débito, sob pena de realização de uma constrição preparatória em sede administrativa, uma espécie de “pré-penhora” antes do ajuizamento da execução fiscal. Depois da notificação, localizados bens penhoráveis e realizada a constrição administrativa prévia, a Fazenda Pública ajuizará a execução fiscal. Com o ajuizamento, o processamento da execução fiscal caberá integralmente ao Estado-Juiz, que realizará todos os atos processuais, como a penhora efetiva e a alienação dos bens penhorados.

Ao final, o sistema do PL nº 5.080/2009, ao impor apenas a notificação do contribuinte e a realização de uma constrição prévia ao Estado-Administração, mantendo no âmbito do Estado-Juiz todos os demais atos processuais, da penhora à venda do bem, enquadra-se no que denominamos de modelo sincrético de execução fiscal com predomínio da instância judicial.

2. Paradigma normativo moderno de cobrança da obrigação tributária no Direito Comparado: atos de execução praticados (integral ou amplamente) pelo Estado-Administração

Embora não exista um consenso, pode-se dizer que o sistema de cobrança executiva da obrigação tributária predominante no Direito Comparado é o que impõe os atos de cobrança executiva, integral ou prioritariamente, ao Estado-Administração, mantendo, no âmbito do Estado-Juiz, a competência para processamento das lides de pretensão discutida. A execução fiscal administrativa, ainda que não integral,

é, portanto, o paradigma moderno (em termos qualitativos, não cronológicos) de cobrança executiva da obrigação tributária.

O sistema de execução fiscal judicial, que impõe ao Estado-Juiz a prática de todos os atos processuais da cobrança executiva tributária, tornou-se um modelo ultrapassado, um paradigma que se mostrou (ou, pelo menos, tornou-se) inadequado para cobrança das obrigações tributárias, razão pela qual foi substituído pelo paradigma da execução fiscal administrativa. E a concretização, no Direito posto, dessa alteração paradigmática não para de evoluir. O sistema de execução fiscal administrativa, já consolidado como predominante, vem aumentando seu âmbito de incidência, impondo ao sistema de cobrança judicial uma posição periférica e decrescente: se o número de ordenamentos jurídicos positivos que implementaram ou ampliaram os atos administrativos de execução fiscal tem aumentado progressivamente,³⁵ não sem tem notícia do caminho inverso, não se observando, nem como exceção, modelos legislativos de execução administrativa que tenham reformado suas leis para (re)judicializar os atos de execução.

3. Fundamento jurídico da execução fiscal administrativa

Tradicionalmente, independentemente do direito subjetivo em discussão, ao Estado-Juiz foi concedida atribuição para tratamento tanto da lide de pretensão discutida quanto da lide de pretensão insatisfeita. Tal tradição, contudo, mesmo no processo civil, vem sendo rompida, notadamente na Europa. Os europeus, diante de um sistema processual de demandas de massa, que sobrecarrega o Judiciário, acabaram entendendo que não seria pertinente a manutenção da

35 É o caso, por exemplo, da República Bolivariana da Venezuela, que, recentemente, substituiu o sistema de execução fiscal judicial (artigo 289 do Código Orgânico Tributário de 17 de outubro de 2001) por um sistema de execução fiscal administrativa (artigos 290 e seguintes do Código Orgânico Tributário de 18 de novembro de 2014).

competência para realização dos atos de execução de direitos em um órgão caro, tecnicamente sofisticado, complexo e, principalmente, asoberbado de demandas, como o Judiciário.³⁶ Diante disso, surgiu um movimento, na doutrina e no Direito Positivo, que culminou na transferência, do Judiciário para organizações administrativas específicas, do processamento da execução civil.³⁷ Prevaleceu o entendimento segundo o qual os atos de execução de direitos não são privativos do Poder Judiciário, razão pela qual podem ser transferidos para agentes não judiciais, mantendo-se no Estado-Juiz a competência para processamento das lides de pretensão discutida.³⁸

Quando se trata de execução fiscal, mesmo antes do entendimento que justificou a desjudicialização do processo de execução civil, já existia a possibilidade de retirada do Estado-Juiz dos atos materiais de realização de direitos. Isso porque, tratando-se de execução de direitos da Fazenda Pública, sempre se entendeu que a execução poderia ser realizada pela própria Administração, dada a possibilidade de se impor, por lei, autoexecutoriedade aos atos administrativos. A autoexecutoriedade, na verdade, decorre do poder de autotutela possuído pela Fazenda Pública, que possui a prerrogativa

de se valer de meios diretos, sponte propria, para tutelar seus interesses. Nas lições de Bordalo, pode-se falar na autotutela declaratória, quando a decisão administrativa prescinde de uma sentença declaratória prévia; e na autotutela executiva, que exprime o poder que tem a Fazenda Pública de utilizar diretamente a coação, sem necessidade de uma sentença executiva prévia.³⁹ A autotutela declaratória equivale à noção de imperatividade, enquanto a autotutela executiva equivale à ideia de autoexecutoriedade dos atos administrativos.⁴⁰

Se a Administração possui a prerrogativa da autotutela executiva (autoexecutoriedade),⁴¹ pode satisfazer diretamente sua pretensão jurídica, sem necessidade da autorização ou da intervenção do Judiciário:

A execução forçada na via administrativa é princípio geral de Direito Administrativo, só cedendo lugar à necessidade de a Administração recorrer à Justiça, quando há regra jurídica que a imponha. O princípio da autoexecutoriedade funciona não só na área típica da autotutela, sob a forma de exercício das próprias razões, de justiça por si mesmo, de justiça de mão própria, quando houve inadimplência, rebeldia do particular no atendi-

*mento a direitos e pretensões das pessoas administrativas públicas, mas igualmente quanto ao exercício desses.*⁴²

É a autotutela executiva que justifica, juridicamente, a execução fiscal administrativa, “prática de atos pela própria Administração, visando ao cumprimento da obrigação imposta ao particular”⁴³, conforme entendimento predominante tanto na doutrina nacional⁴⁴ quanto na estrangeira:⁴⁵

*A execução administrativa do crédito da Fazenda Pública afigura-se juridicamente possível na força dos atributos dos atos administrativos, que se revestem da presunção de legitimidade, decorrente do princípio da legalidade da Administração, da imperatividade impositiva de seu cumprimento coercitivo e da auto-executoriedade consistente na possibilidade de esses atos serem imediata e diretamente executados pela própria Administração, no uso de sua supremacia de Poder Público, independentemente de ordem judicial.*⁴⁶

Em razão da potencial autotutela executiva, os atos praticados no processo de execução fiscal podem ser outorgados ao Estado-Administração, assumindo um caráter administrativo.⁴⁷ Essa outorga à Administração dos atos de execução

36 RIBEIRO, Flávia Pereira. *Desjudicialização da execução civil*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119.

37 “Nesses países, a competência para a execução é de um “agente de execução”, que recebe o pedido de execução e lhe dá o devido processamento – desde que presentes os requisitos formais do título -, incluindo citações, notificações, penhoras e venda de bens. O Tribunal fica inteiramente fora desses procedimentos, salvo em situações excepcionais, quando é chamado a decidir os embargos do devedor.

Exemplificando, (i) na França, a atividade executiva é realizada pelo hussier – um profissional liberal; (ii) na Alemanha, pelo gerichtsvollzieher – um funcionário público; (iii) em Portugal, pelo solicitador de execução – um profissional liberal; (iv) na Itália, pelo ufficiale giudiziario – um funcionário público; (v) na Suécia, pelo kronofogde – um funcionário público; e (vi) na Espanha, conforme recentíssima reforma, pelo secretario judicial – um funcionário público” (RIBEIRO, Flávia Pereira. op. cit., p. 18).

38 RIBEIRO, Flávia Pereira. op. cit., p. 167.

39 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. *Autoexecutoriedade do ato administrativo*. São Paulo, 2009.

Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 33.

40 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 33.

41 A autotutela executiva ou autoexecutoriedade é, tradicionalmente, tratada como um dos atributos dos atos administrativos, ao lado da presunção de legitimidade e da imperatividade (ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 166).

42 FERREIRA, Sérgio de A. *O direito de propriedade e as limitações e ingerências administrativas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 14.

43 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 35.

44 SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 2, n. 21, 19 nov. 1997. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1320>>. Acesso em: 13 ago. 2016.

45 Apenas para exemplificar, podemos citar, em Portugal, Rui Duarte Morais (MORAIS, Rui Duarte. *A execução fiscal*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 39); e, na Alemanha, Klaus Tipke (LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. op. cit., p. 407).

Na mesmo sentido, defendendo a autoexecutoriedade como fundamento da execução fiscal administrativa, encontra-se a doutrina espanhola, conforme registro de Szklarowsky (SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Execução fiscal*. Brasília: ESAF, 1984, p. 29). Aliás, na Espanha, o artigo 167 da Ley General Tributaria confere à decisão tributária da Administração a mesma força executiva de uma sentença judicial.

46 PRUDENTE, Antônio Souza. Execução administrativa do crédito da Fazenda Pública. In: *Revista de informação legislativa*, v. 45, n.177, p.31-46, jan./mar. 2008, p. 33.

47 MORAIS, Rui Duarte. op. cit., p. 44.

da obrigação tributária depende de expressa previsão legal,⁴⁸ pois a autotutela executiva se condiciona à lei.⁴⁹

A desjudicialização da execução fiscal condiciona-se, pois, à promulgação de uma lei em sentido estrito que outorgue à Administração a possibilidade de execução prévia das situações tributárias ativas, aceitando-se a premissa, comungada pela doutrina majoritária, de que a autotutela executiva depende de expressa previsão legal. Tal conclusão é aplicável ao sistema jurídico brasileiro. No nosso ordenamento jurídico, não existindo norma constitucional que impeça a autoexecutoriedade dos atos administrativos, a execução fiscal administrativa dependerá, apenas, de uma decisão do legislador que imponha autoexecutoriedade à obrigação tributária.

Há, no entanto, na doutrina nacional, uma ampla corrente teórica que questiona a constitucionalidade de eventual execução administrativa, ainda que parcial. Autores como Ives Gandra da Silva Martins,⁵⁰ Hugo de Brito Machado⁵¹ e Sacha Calmon Navarro Coêlho,⁵² entre outros, entendem que a Constituição impõe ao Judiciário o monopólio da prática

dos atos executivos fiscais. Data venia, apesar de volumosa, a corrente doutrinária pontuada não pode ser placitada. A Constituição brasileira, diferentemente da argentina, não possui norma jurídica impondo ao Judiciário o monopólio do processo de execução nem condicionando a perda da propriedade à “sentença fundada em lei”. A nossa Constituição, em norma apenas semelhante, mas não idêntica à argentina, pontua, no artigo 5º, LIV, que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Não se exige, pois, no Direito brasileiro, a existência de processo judicial como condição para perda da propriedade, exigindo-se, no seu lugar, o desenvolvimento de um devido processo legal, que, obviamente, também pode existir em sede administrativa,⁵³ razão pela qual são comuns os atos administrativos autoexecutórios, inclusive, os que impõem perda de propriedade, no nosso sistema jurídico.⁵⁴

É certo que, em razão do princípio do acesso ao Judiciário (artigo 5º, XXXV, CF), não se pode vedar ao contribuinte, em caso de lesão ou ameaça a direito, o exercício

do direito de ação (lide de pretensão discutida). No âmbito estrito da lide de pretensão insatisfeita, no entanto, nada impede que o processamento da execução seja realizado pela própria Administração, desde que dentro de um procedimento em que sejam garantidos ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, conforme a lição precisa de Denise Lucena Cavalcante:

*O fato de o fisco continuar na tarefa da cobrança administrativa do crédito tributário não significa, de modo algum, que se esteja violando princípios constitucionais, ou agredindo o devido processo legal administrativo ou judicial. A violação das garantias constitucionais não decorre desta alteração do procedimento da cobrança, mas, sim, se isto for feito de forma arbitrária e sem observância do devido processo legal.*⁵⁵

No mesmo sentido, a conclusão de Ana Paula Wedy:

Note-se que em nenhum momento o constituinte condicionou a privação dos bens dos particulares ao devido processo legal judicial, ou seja, não há dispositivo constitucional que institua o monopólio judiciário sobre a execução fiscal,

48 Além de expressa previsão legal, a autotutela executiva também é autorizada em situações emergenciais, conforme ensina Bordalo (RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 124).

No mesmo sentido, exigindo como pressuposto da autotutela executiva autorização legal ou situação emergencial: Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2014) e Diógenes Gasparini (GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 128).

49 RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 95.

50 “Tornar a Fazenda parte e juiz, ao mesmo tempo, representa manifesta ofensa ao disposto no art. 5º, LIV e LV, da CF” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Execução Fiscal**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coordenador] **Execução fiscal**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008. p. 46-47).

51 “A luz da Constituição é inteiramente impossível instituir-se validamente a execução do crédito tributário por autoridade diversa da jurisdicional” (MACHADO, Hugo de Brito. **Execução Fiscal: novos questionamentos**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. op. cit., p. 91).

52 “O acesso ao Judiciário é garantia fundamental insculpida na Lei Maior, em seu art. 5º, XXXV. Outrossim, a Constituição predica que ‘ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal’ (art. 5º, LIV). E por devido processo legal entende-se o processo administrativo e o judicial (este último por decorrência lógica do art. 5º, XXXV). A transferência da função executiva fiscal para a autoridade administrativa, portanto, atenda contra cláusulas pétreas da Constituição e contra o próprio Poder Judiciário, que se verá impedido por lei (ainda que inconstitucional) de exercer parte da função que lhe foi incumbida pela Lei Maior” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Execução fiscal administrativa**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva op. cit., p. 104).

53 “O devido processo legal não representa cláusula que repele o atributo da autoexecutoriedade do ato administrativo. Juridicamente aceitável a coexistência entre as noções, da mesma forma que se admite, no âmbito do regime jurídico administrativo, a concomitância entre o princípio da supremacia e o princípio da indisponibilidade. O Direito Administrativo é impregnado pela relação dialética entre autoridade e liberdade, entre prerrogativas e sujeições. Assim, o devido processo legal constitui princípio que conforma a execução administrativa, ajustando-a a preceitos limitadores da atuação estatal, tanto sob a ótica processual quanto substancial” (RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. op. cit., p. 172).

54 Apenas a título exemplificativo, podemos citar como exemplo de atos administrativos autoexecutórios no ordenamento jurídico brasileiro, aqueles previstos nas normas do artigo 72, IV, V, VII e VIII, da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; no artigo 58 do Código das Águas (Decreto nº 24.643, de 10 de julho de 1934); no artigo 7º do Decreto-lei nº 3.365, de 21 de junho de 1.941; no artigo 45 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; na Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, que dispõe sobre intervenção e liquidação extrajudicial de instituições financeiras privadas e públicas não federais, assim como as cooperativas de crédito, pelo Banco Central do Brasil; na norma que prevê a intervenção administrativa nas sociedades seguradoras (artigo 90 do Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966); na intervenção administrativa prevista na Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, nas entidades de previdência complementar; e, ainda, a pena administrativa de perdimento de bens, prevista no artigo 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e no artigo 23, §1º, do Decreto-lei 1.445 de 7 de abril de 1976.

55 CAVALCANTE, Denise Lucena. **Execução fiscal administrativa e devido processo legal**. *Revista Nomos*, v. 26, 2007, p. 47-54, p. 50.

ou que vede a privação de bens por meio de processo administrativo, desde que seja garantido ao particular o devido processo legal, em seu duplo aspecto processual e substancial, e seus corolários do contraditório e da ampla defesa.⁵⁶

Não há, pois, nenhum impedimento à adoção da execução fiscal administrativa no Brasil, exceto a ausência de autoexecutoriedade do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública, questão que pode ser alterada por simples modificação legislativa.⁵⁷

4. Pertinência (oportunidade e conveniência) da execução fiscal administrativa

Há fundamento jurídico para execução fiscal administrativa, aqui é alhures, mas o fato de existir fundamento não quer dizer que o modelo administrativo seja uma imposição: assim como existe fundamento jurídico para a execução fiscal administrativa, também existe para a judicial.

A questão que se coloca, pois, havendo fundamento jurídico para adoção de qualquer modelo de tratamento da lide tributária de pretensão insatisfeita, é qual seria o modelo legislativo mais adequado ou pertinente para regulação da execução fiscal. E tal modelo,

já adiantamos, é o administrativo, tanto por sua superioridade teleológica quanto pelos benefícios advindos pela liberação do Estado-Juiz do processamento da execução fiscal.

4.1. Superioridade teleológica da execução fiscal administrativa

Na construção das normas reguladoras do processo de cobrança coativa da obrigação tributária, o objetivo principal do legislador deve ser a criação de um sistema que imponha seu cumprimento, ainda que coativo. Tal sistema deve ser adequado para impor a efetiva expropriação de bens suficientes para satisfação da obrigação; e, coercitivamente, para estimular o pagamento voluntário do contribuinte inadimplente antes da expropriação propriamente dita. Na seara teleológica, o sistema tributário de cobrança possui, pois, um objetivo coativo, de expropriação de bens, e um coercitivo, de indução ao pagamento pelo temor da execução fiscal.

Na busca desses objetivos, não se pode ignorar as peculiaridades da Administração Tributária de massas, que, conforme pontua Klaus Tipke, sobrecarrega o trabalho estatal de cobrança tributária.⁵⁸ De fato, o incrível número de

fatos geradores praticados pelos contribuintes, com a consequente formalização de uma imensa quantidade de créditos tributários, impõe ao Estado uma administração de massas, algo que repercute tanto na atividade de formalização de tributos, razão pela qual tem sido dada prioridade ao sistema de autoliquidação (lançamento por homologação),⁵⁹ quanto na de cobrança executiva tributária.

E é neste cenário de administração de massas que a execução fiscal administrativa demonstra suas indiscutíveis vantagens, pois, ao concentrar no Estado-Administração os atos de execução dos direitos tributários, permite que esse se especialize no exercício dessa função – a qual, aliás, tratando-se de execução de direitos, já seria uma função tipicamente executiva, própria da Administração.⁶⁰ A especialização, naturalmente, torna o sistema mais célere e eficiente, aumentando sua efetividade.

Além da especialização, a execução fiscal administrativa também diminui o tempo de tramitação do processo de cobrança fiscal. Isso porque, ao dispensar a dupla atuação prévia do Estado-Administração e do Estado-Juiz, diante de cada um dos inúmeros atos realizados em um processo executivo, a execução fiscal

56 WEDY, Ana Paula Martini Tremarin. Proposições alternativas ao processo judicial de execução fiscal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.61, ago. 2014. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao061/AnaPaula_Wedy.html>. Acesso em: 29 ago. 2016.

57 MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 410.

58 TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 70.

59 LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. op. cit., p. 218-222.

60 "O processo de cobrança da obrigação tributária, hoje realizado por meio da execução fiscal judicial, não se destina, precipuamente, ao controle de juridicidade dos atos administrativos. O processo de execução fiscal é baseado em título executivo extrajudicial, não cabendo, de ordinário, sua discussão, apenas sua execução. Haverá, é certo, a possibilidade de controle de juridicidade, pelos meios processuais próprios, mas tal controle é eventual, não se destinando o processo de execução à análise de juridicidade, mas, baseado em um título cuja juridicidade é presumida, à execução material desse título.

A execução material do título executivo (tecnicamente, da obrigação tributária) se desenvolve em um procedimento que consiste na prática e na execução de atos de realização de direitos, que, conquanto sejam considerados "jurisdicionais" quando praticados pelo Judiciário, são atos que caracterizam, de forma precípua, a função administrativa. O eixo da execução fiscal não se localiza na resolução de questões jurídicas controversas, mas, sim, nos atos de localização do devedor e de bens penhoráveis, na construção de tais bens, quando localizados, e, enfim, na alienação deles" (MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 432-433).

Em lição semelhante:

"Fui, durante trinta anos, procurador de Estado. Como tal, promovi inúmeras execuções fiscais. Sei, assim, como se desenvolve tal "processo": o Estado dirige-se ao juiz, que se limita a determinar a citação do devedor, a ordenar a penhora, conferir cálculos, marcar o leilão, adjudicar o bem ao vencedor e entregar o dinheiro apurado ao Estado exequente. Só quando o executado opõe embargos é que se abre um processo de verdade. Quando não há embargos, o juiz funciona como mero administrador. Por que, em tal circunstância, não tratar a execução como o que realmente ela é: um procedimento administrativo?

Fazer da execução um processo jurisdicional não é, data venia, atitude feliz. Não faz sentido demitir o administrador de sua competência expropriatória para que o juiz (também agente estatal) execute o ato administrativo. Por outro lado, a atividade judicial, naturalmente lenta e dispendiosa, deveria reservar-se para questões mais complexas. A jurisdicionalização da cobrança dos créditos estatais transforma a Justiça brasileira em imenso depósito, onde os "processos de execução fiscal" acumulam-se, paralisados, sem qualquer solução" (BARROS, Humberto Gomes de. Execução fiscal

administrativa. In: **Revista CEJ**, Brasília, Ano XI, n. 39, p. 4-9, out./dez. 2007, p. 8).

administrativa, somente por isso, já se torna um processo mais célere. Na execução fiscal judicial, cada ato processual é antecedido da manifestação do Estado-Administração e do Estado-Juiz, o que, obviamente, requer, para sua prática, um período de tempo maior ao que seria exigido caso fosse necessária, apenas, a manifestação do Estado-Administração. O procedimento da execução fiscal judicial, portanto, sempre será mais moroso que o da execução administrativa, porque exige a atuação de dois órgãos estatais antes da prática de cada ato processual. Em razão disso, ainda que Estado-Administração e Estado-Juiz atuassem do modo ideal (o que está longe de acontecer, inclusive, por razões orçamentárias invencíveis), a execução fiscal judicial seria mais lenta que a administrativa.⁶¹ E a morosidade ocasionada pela atuação estatal sobreposta, do Estado-Administração e do Estado-Juiz, é agravada pelas peculiaridades do processo de execução, que exige diversos atos processuais (citação, buscas de bens, penhora,

leilão, intimações diversas, etc.) e consequentes movimentações de processos entre Procuradorias e Judiciário, o que sempre demandará, ao final, um amplo lapso de tempo – além de um relevante aporte de recursos tanto do Executivo quanto do Judiciário.⁶²

No caso brasileiro, os problemas teleológicos da execução fiscal judicial são reconhecidos e demonstrados: da extensa pesquisa realizada pelo Ipea⁶³ aos analíticos relatórios realizados pelo Conselho Nacional de Justiça,⁶⁴ passando pelos números de arrecadação publicados pelas Fazendas Públicas,⁶⁵ está demonstrada a falta de efetividade da execução fiscal judicial no Brasil. E é exatamente essa falta de efetividade que tem impulsionado as discussões acerca de novos modelos de cobrança tributária, ensejando a apresentação de diversos projetos de lei (alguns em discussão) propondo alterações na regulação da execução fiscal com o objetivo de desjudicializar, integral ou parcialmente, os atos de execução das obrigações tributárias.⁶⁶

Enfim, a justificativa teleológica, que ajudou a impulsionar a disseminação da execução fiscal administrativa no Direito Comparado, também deve ser considerada pelo legislador e pelos juristas brasileiros na discussão de modelos alternativos para cobrança executiva da obrigação tributária.⁶⁷

4.2 Liberação do Estado-Juiz da atividade de controle prévio de todos os atos de cobrança da obrigação tributária e da realização efetiva de tais atos

Além do fundamento teleológico da execução fiscal administrativa, sua maior efetividade como modelo de cobrança coativa da obrigação tributária, há outro fator crucial para adoção do modelo administrativo: a liberação do Estado-Juiz da prática de atos de inteligência, de controle e de execução da cobrança tributária.

A execução fiscal administrativa alivia a demanda de trabalho do Estado-Juiz, inquestionavelmente sobrecarregado, permitindo, em

61 “Atualmente, como o processo de execução fiscal judicial se desenvolve com a participação dos Poderes Executivo e Judiciário, o simples fato de o processo ter que ser enviado e devolvido de um para o outro ocasiona uma relevante perda de eficiência e de celeridade. Então, por mais que a Administração seja diligente e se manifeste de forma célere no processo de execução, o procedimento, ainda assim, ao exigir a participação do Judiciário, dificilmente conseguirá primar pela eficiência.

[...] Um simples pedido de citação da Fazenda Pública exige que o processo seja concluso, despachado e enviado para cumprimento pelo serviço de apoio do Judiciário. Caso, por exemplo, o endereço apontado não seja correto, o processo volta ao juiz, que o despacha novamente para retorno à Fazenda, que pedionará apontando o endereço que, aparentemente, é o adequado; remetendo novamente o processo ao Judiciário, onde será novamente concluso para o juiz, que o remeterá, caso defira o pedido, ao serviço judiciário para cumprimento. Tudo isso para um simples caso em que o domicílio tributário do contribuinte não corresponde ao seu domicílio efetivo, o que, quem trabalha com execuções fiscais bem o sabe, é algo corriqueiro” (MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 435-436).

62 MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 437.

63 A pedido do Conselho Nacional de Justiça, o Ipea realizou um amplo estudo acerca das execuções fiscais na Justiça Federal (CUNHA, Alexandre dos Santos [Coord.]. **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Ipea; CNJ, 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf>), ao final do qual concluiu:

“O processamento da execução fiscal é um ritual ao qual poucas ações sobrevivem. Apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação (sendo que em 36,9% dos casos não há citação válida, e em 43,5% o devedor não é encontrado). Destes, a penhora de bens ocorre em apenas um quarto dos casos (ou seja, 15% do total), mas somente uma sexta parte das penhoras resulta em leilão. Contudo, dos 2,6% do total de processos que chega a leilão, em apenas 0,2% o resultado satisfaz o crédito. A adjudicação extingue a ação em 0,3% dos casos. A defesa é pouco utilizada e é baixo seu acolhimento: a objeção de preexecutividade ocorre em 4,4% dos casos e os embargos à execução em 6,4%, sendo seu índice de acolhimento, respectivamente, de 7,4% e 20,2%. Observe-se que, do total de processos da amostra deste estudo, a procedência destes mecanismos de defesa foi reconhecida em apenas 1,3% dos casos.”

64 O Relatório Final do Grupo de Trabalho criado pela Portaria nº 155/2013, “Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição” (CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Relatório Final do Grupo de Trabalho (criado pela Portaria nº 155/2013) Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição**. Brasília: CNJ, 2013. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio_rubens_curado.pdf>), depois de analisar os impactos da execução fiscal, concluiu no sentido da “completa ineficiência e ineficácia do modelo vigente de cobrança da dívida ativa, que sobrecarrega exageradamente o Poder Judiciário e não ensina a necessária recuperação de ativos, retroalimentando o sentimento de impunidade e incentivando uma cultura de não pagamento de tributos no país.

A exorbitante quantidade de execuções fiscais em trâmite nos diversos segmentos da Justiça é, hoje, uma das principais causas da morosidade sistêmica do Poder Judiciário, a prejudicar o andamento célere de outras classes processuais, na contramão do princípio constitucional da duração razoável do processo.”

65 Cita-se, para exemplificar, o estudo “**PGFN em Números**” 2015 (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN em números 2015. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-emnumeros2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>>), que compila os dados da arrecadação do ano de 2014.

Analisando-se o estudo, é possível observar que, de um passivo fiscal inscrito em dívida ativa superior a trilhão de reais, R\$1.387.504.353.743,71 (um trilhão, trezentos e oitenta e sete bilhões, quinhentos e quatro milhões, trezentos e cinquenta e três mil, setecentos e quarenta e três reais e setenta e um centavos), arrecadou-se durante o ano, apenas, cerca de vinte bilhões, R\$ 20.638.172.389,97 (vinte bilhões, seiscentos e trinta e oito milhões, cento e setenta e dois reais mil, trezentos e oitenta e nove reais e setenta e sete centavos). E a maior parte dessa arrecadação, percentualmente ínfima, foi, conforme o mesmo estudo, resultado de programas de pagamento e de parcelamento especiais, não de expropriação em execução fiscal judicial.

66 É o caso do Projeto de Lei nº 5.080/2009, acima analisado, que pretende alterar a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, trazendo, como principal inovação, a possibilidade de uma “prépenhora” administrativa. O objetivo do projeto de lei, bem delimitado nas razões que o fundamentam (EM Interministerial nº 186/2008 - MF/AGU), é combater a falta de efetividade, a morosidade e a onerosidade do modelo de execução fiscal judicial.

consequência, uma atuação mais dedicada dos juizes nas causas que necessitem de maiores cuidados, as quais se apresentam, regra geral, nas lides de pretensão discutida. Não foi por outra razão que se disseminou na Europa um movimento de desjudicialização de todo o processo civil: se a execução de direitos, salvo quando houver lide de pretensão discutida, demanda, regra geral, apenas atos materiais de execução, e dado o excessivo número de demandas que extenua e sobrecarrega o aparelho judiciário, nada mais razoável que a transferência, a órgãos não judiciais, do processamento das execuções. Essa retirada da competência executória do Poder Judiciário, além de permitir sua maior especialização, aumenta o número de recursos humanos e materiais disponíveis, que podem ser utilizados para processamento de outras demandas, trazendo um ganho de eficiência para o Judiciário como um todo: “A tutela jurisdicional do Estado [...] na dimensão de uma nova era de proteção dos direitos da cidadania, dispensa o Juiz da tarefa estressante de mero ‘Cobrador do Fisco’, ante o reclamo popular de tê-lo por inteiro como um hábil solucionador de lides”⁶⁸.

Em outras palavras, diminuir a litigiosidade do Poder Público no que concerne às execuções fiscais teria o efeito imediato de viabilizar que os processos criminais, cíveis, previdenciários, de direito de família, falimentares, etc. tivessem mais recursos materiais e humanos para sua rápida tramitação.

Mas não é só isso. Partindo do

Embora certamente não seja o único responsável, as pesquisas e análises do Conselho Nacional de Justiça não deixam dúvidas acerca da responsabilidade do processo de execução fiscal pela morosidade da Justiça brasileira

*pressuposto de que esse estoque de dívidas, uma vez tendo sua cobrança desjudicializada – ainda que parcialmente – seria mais eficiente, também é imprescindível avaliar-se os impactos que tal medida teria perante o comportamento dos contribuintes e, em última análise, sobre a própria credibilidade conferida pelos cidadãos ao Estado.*⁶⁹

Além disso, um Judiciário mais enxuto será, conseqüentemente, menos oneroso: essa economia de recursos públicos é o segundo grande benefício proporcionado pela liberação do Estado-Juiz da tutela executiva tributária. Ora, conforme expusemos, na execução fiscal judicial, exige-se que Estado-Administração e Estado-Juiz exerçam o mesmo controle prévio de juridicidade antes da prática de cada ato processual, exigindo-se, pois, a utilização de recursos, materiais e humanos, de dois Poderes para prática dos mesmos atos.

Conseqüentemente, a execução fiscal judicial acaba sendo um processo caro, o que penaliza todos os contribuintes, que, através da tributação, garantem as receitas necessárias para pagamento das atividades estatais; enquanto a execução fiscal administrativa, por custar menos à sociedade, alivia o fardo tributário dos contribuintes.

Essas duas externalidades positivas da execução fiscal administrativa, maior eficiência do Judiciário como um todo e economia de recursos públicos, certamente beneficiariam, de forma ímpar, o Brasil (e não apenas o sistema jurídico brasileiro); pois os problemas que a execução fiscal administrativa ajuda a combater, acúmulo de demandas e alta onerosidade do Judiciário, prejudicam intensamente os sistemas jurídico e político brasileiro. Em relação ao acúmulo de demandas do Judiciário brasileiro, na síntese contundente, mas precisa de Rubens Miranda de Carvalho: “Não vale a pena gastar tempo e papel com considerações sobre o mau funcionamento do judiciário brasileiro, pois é fato conhecido de todos e já sobejamente criticado sem que se chegue a melhores resultados”⁷⁰. De fato, a morosidade do Judiciário e o acúmulo de processos no Brasil são pontos que dispensam maiores considerações. E, embora certamente não seja o único responsável, as pesquisas e análises do Conselho Nacional de Justiça não deixam dúvidas acerca da responsabilidade do processo de execução fiscal pela morosidade da Justiça brasileira.⁷¹

68 PRUDENTE, Antônio Souza. op. cit., p. 33.

69 VARGA, Caio Amuri. **Desjudicialização das execuções fiscais tributárias como medida de auxílio ao descongestionamento do poder judiciário**. São Paulo, 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, p. 50.

70 CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008, p. 149.

71 “Os processos de execução de título extrajudicial fiscal são os grandes responsáveis pela morosidade dos processos de execução, tendo em vista que representam aproximadamente 75% do total de casos pendentes de execução, com taxa de congestionamento de 91%, sendo que esta taxa se repete tanto no âmbito da Justiça Federal, quanto da Justiça Estadual. Desconsiderando tais processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário seria reduzida de 71,4% para 62,8% no ano de 2014 (Gráfico 3.43)” (CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2015**: ano-base 2014/Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2015. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/pj-justica-em-numeros>>).

A confirmar o exposto, pesquisa realizada pelo Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais (CEBEPEJ), além de registrar que o número de execuções fiscais apresentou crescimento médio anual de cerca de 20%, assinalou que, nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, as execuções fiscais respondem por 50% de toda a movimentação processual da Justiça comum. Tais números comprovam o grau de comprometimento do Judiciário com o processamento da cobrança fiscal e *“Além de impressionarem [...] demonstram a ineficiência do sistema de execução fiscal do Brasil”*⁷². Neste panorama, não se pode deixar de concordar que *“grande parte da estrutura do Poder Judiciário brasileiro está atualmente mobilizada para o atendimento dos processos de execução fiscal e que a maioria desses processos não tem qualquer finalidade que não seja atravancar os tribunais”*⁷³.

Pontuados, assim, tanto o grave quadro de acúmulo de processos do Judiciário brasileiro, quanto, na sistemática atual, a inegável responsabilidade dos executivos fiscais por tal acúmulo; é preciso admitir que qualquer alteração que diminua as atividades judiciais na cobrança das obrigações fiscais trará ganhos de eficiência para o sistema judicial do Brasil.

Em relação à outra externalidade positiva, a diminuição dos custos com o Poder Judiciário, a repercussão no Brasil também seria amplamente sentida. Ao se retirar do Judiciário a atribuição de cobrança da obrigação tributária,

Não se pode, em um quadro de escassez de recursos financeiros e de limitações orçamentárias, exigir que Estado-Administração e Estado-Juiz pratiquem os mesmos atos no processo de execução fiscal

poder-se-ia, se não diminuir, pelo menos estabilizar o tamanho da máquina judiciária. E é urgente que se faça isso, pois, conforme demonstram análises recentes, o Judiciário brasileiro absorve uma parcela relevante dos recursos orçamentários, consumindo um percentual recorde das riquezas produzidas no país.⁷⁴ Neste cenário, registra-se a pertinência da seguinte lição:

Não se pode, em um quadro de escassez de recursos financeiros e de limitações orçamentárias, exigir que Estado-Administração e Estado-Juiz pratiquem os mesmos atos no processo de execução fiscal. E não se trata, apenas, de atos administrativos, mas também de atos intelectivos prévios, que demandam tempo e material humano. O Procurador, que deve buscar o interesse público primário, ao pedir uma diligência judicial,

faz, antecipadamente, uma análise prévia da juridicidade da medida, que, teoricamente, deveria ser suficiente para sua concretização. Ocorre que, além disso, como tal pedido é remetido ao Judiciário, exige-se que o juiz, antes mesmo da prática do ato, analise se a diligência requerida pelo Procurador é jurídica e, além disso, pertinente. Destaque-se esse último termo, “pertinente”, porque, mesmo não sendo o administrador, é o juiz que, ao final, acaba analisando a pertinência (e não apenas a juridicidade) dos atos administrativos de cobrança, sendo comum o indeferimento de algum pedido ou de alguma diligência requerida pela Fazenda Pública por “inutilidade”. A análise prévia, antes mesmo de sua realização, do cabimento, da oportunidade, da conveniência, de um ato administrativo de cobrança do Estado-Administração pelo Estado-Juiz é, por si, uma incoerência do sistema. Ao final, assim como a juridicidade, a análise da pertinência de cada ato da execução fiscal também é realizada, de forma prévia, por dois órgãos (Estado-Administração e Estado-Juiz) - e, registre-se, a execução fiscal, cujo imenso volume já foi pontuado, caracteriza-se exatamente pela necessidade da prática de diversos atos. O trabalho de um sistema assim estruturado, será necessariamente avassalador, sempre exigindo e consumindo mais e mais recursos, o que poderia denotar que nosso país os tem em excesso; quando, pelo contrário,

72 Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais [CEBEPEJ]. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. São Paulo: Ministério da Justiça, 2007, p. 13 e 31.

73 VARGA, Caio Amuri. op. cit., p. 40.

74 Segundo pesquisas realizadas por Luciano Da Ros, com base em dados do ano de 2014, a estrutura do Judiciário brasileiro consome um percentual recorde das riquezas produzidas no país (Produto Interno Bruto): 1,3%. Para exemplificar a grandeza desse percentual, um dos maiores do mundo, o autor registra que, no mesmo ano em que nosso Judiciário consumiu 1,3% do PIB, os gastos do Judiciário de outros países foram de: 0,34% do PIB na Venezuela; 0,32% do PIB na Alemanha; 0,28% do PIB em Portugal; 0,22% do PIB no Chile; 0,21% do PIB na Colômbia; 0,19 % do PIB na Itália; 0,14% do PIB na Inglaterra; 0,14% do PIB nos Estados Unidos; 0,13% do PIB na Argentina; e 0,12% do PIB na Espanha (DA ROS, Luciano. O custo da Justiça no Brasil: uma análise comparativa exploratória. **Newsletter. Observatório de elites políticas e sociais do Brasil**. NUSP/UFPR, v.2, n. 9, julho, 2015, p. 1-15, p. 4).

o que nos aflige é a escassez.⁷⁵ Então, diminuir o número de atribuições executivas do Judiciário no processo de cobrança fiscal não é apenas um imperativo de efetividade, é, também, um imperativo financeiro, não havendo como se manter – ou pior, aumentar-se – a parcela orçamentária destinada pelo Estado brasileiro ao Poder Judiciário.

CONCLUSÃO

Não existe, no Direito Comparado, um modelo único de cobrança coativa da obrigação tributária, havendo, pelo contrário, distintos modelos, alguns com predominância da atuação do Estado-Juiz, outros, do Estado-Administração, e até mesmo modelos que compartilham momentos de protagonismo judicial com momentos de protagonismo administrativo. A inexistência de um modelo consensual não quer dizer, contudo, que não exista um modelo usual, podendo-se afirmar, depois da análise tópica dos sistemas processuais de outros países, com a utilização do método do Direito Comparado, que existe um amplo predomínio dos modelos de execução fiscal administrativa (em alguns casos, não exclusivamente).

No âmbito de uma administração de massas, fator que singulariza o trabalho da Administração Tributária, o modelo de execução fiscal administrativa, que tem fundamento jurídico na autotutela executiva (autoexecutoriedade), mostrou-se o mais eficiente para cobrança fiscal, suplantando largamente o modelo judicial. E a execução fiscal administrativa, além de ser mais efetiva, é mais barata, trazendo, ainda, um ganho de qualidade ao sistema ju-

A execução fiscal administrativa, além de ser mais efetiva, é mais barata, trazendo, ainda, um ganho de qualidade ao sistema judiciário como um todo

diário como um todo. Em razão disso, não nos surpreende que a maioria dos países ocidentais tenham optado pela execução fiscal, integral ou predominantemente, administrativa, dos Estados Unidos à Espanha, de Portugal ao Peru, da Alemanha ao México, de Angola à França.

O sistema de execução fiscal brasileiro, exclusivamente judicial, encontrase, portanto, na periferia do Direito Comparado. E não há nada que imponha ao legislador brasileiro a manutenção de um modelo de execução fiscal que se tornou anacrônico: o fundamento jurídico da execução fiscal administrativa, a autotutela executiva, existe no ordenamento jurídico brasileiro, e as vantagens do modelo administrativo de execução, eficiência, celeridade, economia e aperfeiçoamento da prestação jurisdicional como um todo, seriam sentidas no Brasil com uma intensidade ímpar.

Em conclusão, a execução fiscal administrativa, uma realidade no Direito Comparado, onde se tornou o paradigma moderno de cobrança da obrigação tributária, é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, possuindo

potencial para aperfeiçoamento de todo o nosso sistema processual: se ainda não foi positivada, apesar da existência de fundamento jurídico e da sua indiscutível pertinência, devemos isso, apenas, a uma decisão do legislador, que, no entanto, pode (e, data venia, deve) reavaliar e reconsiderar tal decisão, substituindo o modelo judicial, hoje ultrapassado e periférico, por um modelo, integral ou parcialmente, administrativo. ■

REFERÊNCIAS

ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2012.

ATALIBA, Geraldo [Coord.]. **Elementos de direito tributário** (Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BARROS, Humberto Gomes de. Execução fiscal administrativa. In: **Revista CEJ**, Brasília, Ano XI, n. 39, p. 4-9, out./dez. 2007.

CARNELUTTI, Francesco. Introduzione allo studio del Diritto Procesuale Tributario. In: **Rivista Di Diritto Procesuale Civile** n.º 2. Padova: Cedam, 1932. Apud MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **Transação tributária, arbitragem e outras formas convencionais de solução de lides tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Execução fiscal administrativa e devido processo legal. **Revista Nomos**, v. 26, 2007, p. 47-54.

CENTRO BRASILEIRO DE ESTUDOS E PESQUISAS JUDICIAIS [CEBEPEJ]. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. São Paulo: Ministério da Justiça, 2007.

CNJ – CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2015: ano-base 2014/Conselho Nacional de**

75 MELO FILHO, João Aurino de. op. cit., p. 437.

Justiça - Brasília: CNJ, 2015. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/programas-e-aco/es/pj-justica-em-numeros>>.

_____. **Relatório Final do Grupo de Trabalho (criado pela Portaria nº 155/2013) Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição.** Brasília: CNJ, 2013. Disponível em: http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio_rubens_curado.pdf

COBAS, Francisco; LENS, Hugo. **Las excepciones en el juicio ejecutivo fiscal, con especial énfasis en la inhabilidad de título.** Montevideo, 2015. Dissertação (Máster en Derecho y Técnica Tributaria) – Facultad de Derecho, Universidad de Montevideo.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A Execução Fiscal Administrativa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Execução fiscal.** São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

CUNHA, Alexandre dos Santos (Coord.). **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal.** Brasília: Ipea; CNJ, 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf>. Acesso em: 30 Ago. 2016

DA ROS, Luciano. O custo da Justiça no Brasil: uma análise comparativa exploratória. **Newsletter. Observatório de elites políticas e sociais do Brasil.** NUSP/UFPR, v.2, n. 9, julho, 2015, p. 1-15.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** São Paulo: Atlas, 2014.

FERREIRA, Sérgio de A. **O direito de propriedade e as limitações e ingerências administrativas.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

FUX, Luiz. **O novo processo de execução** (cumprimento de sentença e a execução extrajudicial). Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo.** São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário Comparado.** Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. Cortes Tributárias e Execução Fiscal nos Estados Unidos. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, n. 5. Brasília: Consulex, 2003. p. 146-167.

LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. **Direito tributário.** vol III. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Execução Fiscal: novos questionamentos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Execução fiscal.** São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário.** São Paulo: Dialética, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Execução Fiscal. Execução fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Execução fiscal.** São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

_____. (Coordenador). Execução fiscal. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários.** Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões.

MERSAN, Carlos A. **Derecho tributario.** Asunción: Litocolor, 1995.

MORAIS, Rui Duarte. **A execução fiscal.** Coimbra: Almedina, 2006.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal.** Coimbra: Almedina, 2015.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números 2015.** Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-ainformacao/>>

institucional/pgfn-emnumeros2014/pgfn%20em%20numeros%202015%20ultima%20versao.pdf>. Acesso em: 2 Ago. 2016.

RIBEIRO, Flávia Pereira. **Desjudicialização da execução civil.** São Paulo: Saraiva, 2013.

RODRIGUES, Rodrigo Bordalo. **Auto-executoriedade do ato administrativo.** São Paulo, 2009. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

ROSENBLATT, Paulo. O problema do (ou ausência de) método no uso do direito tributário comparado pelo STF. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 222, março 2014. São Paulo: Dialética, 2014, p. 80-92.

SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração. **Revista de Direito Administrativo**, [S.l.], v. 29, p. 441-453, out. 2013. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12496>>. Acesso em: 2 Ago. 2016.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 2, n. 21, 19 nov. 1997. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1320>>. Acesso em: 13 ago. 2016.

_____. **Execução fiscal.** Brasília: ESAF, 1984.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

WEDY, Ana Paula Martini Tremarin. Proposições alternativas ao processo judicial de execução fiscal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.61, ago. 2014. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao061/AnaPaula_Wedy.html>. Acesso em: 29 ago. 2016

VARGA, Caio Amuri. **Desjudicialização das execuções fiscais tributárias como medida de auxílio ao descongestionamento do poder judiciário.** São Paulo, 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie.