

ALÉSSIO DANILLO LOPES PEREIRA

**EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA:
FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL**



PALMAS-TO

2008

ALÉSSIO DANILLO LOPES PEREIRA

**EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA:
FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

**Universidade do Sul de Santa Catarina -
UNISUL**

**Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes - REDE
LFG**

Orientador: Prof. Marcelo Beal Cordova

PALMAS-TO

2008

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, as Coordenações do Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca da monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Palmas-TO, 25 de maio de 2008.

Aléssio Danillo Lopes Pereira

ALÉSSIO DANILLO LOPES PEREIRA

**EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA:
FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Universidade do Sul de Santa Catarina, em convênio com a Rede Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG e com o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Palmas-TO, 25 de maio de 2008.

RESUMO

O tema da execução fiscal administrativa é recorrente no sistema jurídico nacional, existindo diversas propostas de alteração legislativa. No entanto, tal proposta, conquanto adotada em muitos ordenamentos jurídicos estrangeiros, tem causado acesa controvérsia na comunidade jurídica. O trabalho que se segue procura analisar a causas e os efeitos da viabilidade do Projeto de Lei sobre a Execução Fiscal Administrativa apresentado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ao Ministro de Estado da Fazenda, bem como dos direitos fundamentais a ela aplicados, num enfoque sobre as transformações ocorridas no direito constitucional contemporâneo, no ambiente filosófico do pós-positivismo, que culminaram em dois fenômenos de especial importância: o neoconstitucionalismo e a constitucionalização do direito. Fruto desse processo, a constitucionalização do Direito importa na irradiação dos valores abrigados nos princípios e regras da Constituição por todo o ordenamento jurídico, resultando na aplicação direta da Constituição a diversas situações e, sobretudo, na interpretação das normas infraconstitucionais em conformidade com o texto constitucional. Diante dessa evolução, relevante é o desenvolvimento da idéia da força normativa da Constituição, que fundamenta-se a prerrogativa constitucional da presunção de regularidade do processo administrativo fiscal que a Fazenda Pública ostenta na constituição do crédito tributário e na sujeição jurídica do controle dos atos administrativos ao Poder Judiciário, quando eivados de ilegalidade, conforme já reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal em enunciado de súmula de sua jurisprudência. É por tudo isso que se defende a plausibilidade em a Administração Pública adotar medidas de coação num processo administrativo de execução fiscal para que não venha o ordenamento jurídico a transformar-se em letra desacreditada, para dar, pois, efetividade às suas próprias decisões. É, pois, entendimento que se coaduna com as prerrogativas e sujeições constitucionalmente previstas para a Administração Pública.

Palavras-chave: EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA – LEGITIMAÇÃO – FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL

ABSTRACT

The issue of implementing tax administration is plaintiff in the national legal system, there are various proposals for legislative change. However, this proposal, although adopted by many foreign jurisdictions, has caused intense controversy in the legal community. The work that follows seeks to analyse the causes and effects of the viability of the Draft Law on Tax Enforcement Administration presented by Attorney General of the National Farm Minister of Finance and important rights applied to it, a focus on changes in the contemporary constitutional law, the environment of the post-philosophical positivism, which culminated in two phenomena of particularly importance: the new constitutionalism constitution and the law. Fruit of this process, the constitution of law in the irradiation of the values it sheltered on the principles and rules of the constitution in the entire law system, resulting in direct application of the Constitution in various situations, and especially in the interpretation of standards below constitution in accordance with the constitutional text. Given this trend, relevant is the development of the thought of force norms of the Constitution, which is based on the constitution prerogative of the presumption of regularity of the administrative procedure that tax revenue in the constitution bears the tax credit and placing control of the legal acts the administrative Judiciary, when coverage of illegality, recognized by the Supreme Court stated in the summary of its jurisprudence. That is why all this is that advocates the plausibility in the government adopt measures of coercion in an administrative procedure for implementing tax so that the legal system will not turn into the letter discredited, to therefore effectiveness of their own decisions. It is understood that in line with the prerogatives and entries constitutionally provided for Public Administration.

Key words: TAX ENFORCEMENT ADMINISTRATION – LEGALITY - RATIONALE CONSTITUTIONALLY

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
CAPÍTULO 1	12
Papel da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional acerca do Anteprojeto de Execução Fiscal Administrativa	
CAPÍTULO 2	14
Fundamentação Constitucional da Cobrança Administrativa do Crédito Tributário da Fazenda Pública	
CAPÍTULO 3	18
Execução Fiscal Administrativa: Análise Constitucional do Anteprojeto de Lei apresentado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ao Supremo Tribunal Federal e ao Conselho da Justiça Federal	
CAPÍTULO 4	31
Direito comparado. Tribunais tributários. Execução Fiscal no Direito norte-americano	
CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS	44

INTRODUÇÃO

A jurisdição obedece ao comando da ordem jurídica visando à paz social e ao bem comum. Normalmente, este regramento é bem aceito e obedecido pelos membros da coletividade.

Algumas vezes, porém, tal observância às normas jurídicas não ocorre. Daí então cabe ao Estado adotar medidas de coação para que não venha seu ordenamento transformar-se em letra desacreditada.

Para o desempenho da função de garantir a ordem jurídica, estabeleceu-se a jurisdição como dever-poder do Estado em fazer valer a norma abstrata aplicável ao caso real no momento da formação da norma jurídica individual do caso concreto.

Imprescindível, pois, para a atuação estatal, o conflito de interesses, ao menos em potencial, numa hipótese de pretensões resistidas.

Essa atuação se desenvolve por intermédio de vários atos. Ao conjunto de atos concatenados pelo Estado-Juiz que têm como fim compor o impasse fático criado pela pretensão de alguém ao bem da vida e a resistência de outrem a lhe propiciar o dito bem, dizendo o direito a ser aplicado, dá-se o nome de processo de conhecimento.

Este procedimento de “dizer o Direito”, o processo de conhecimento, rege-se pelas normas do Código de Processo Civil, pelo seu Livro I e tem como característica a definição, pelo Estado, da vontade concreta da lei.

Por meio do provimento judicial culmina-se numa sentença de mérito contendo uma resposta definitiva ao pedido formulado pelo demandante.

Diferencia-se de outras espécies de tutela jurisdicional, a saber, o processo de execução e o processo cautelar, que têm por fim, respectivamente, garantir a efetividade do processo cognitivo e conservar o estado de fato e/ou de direito, provisória e preventivamente, para que a prestação jurisdicional não venha a se tornar inútil.

Importante frisar tendência que há muito vem sendo trabalhada pela processualística brasileira e, muito mais agora, com a atual reforma do Código de Processo Civil pela Lei 11.232/2005 que, em homenagem à celeridade e ao sincretismo processual, fez com que fossem praticamente extintas as hipóteses de uma ação autônoma executiva para que o Estado viesse a garantir a efetividade do

processo judicial, exclusivamente para os feitos pertinentes à execução de quantia certa de títulos judiciais.

A nova tônica processual é a do cumprimento de sentença, que, na prática, consiste numa espécie de nova fase processual posterior ao provimento jurisdicional muito mais rápida e efetiva, mas que está balizada nos mesmos alicerces principiológicos que fundamentavam o ultrapassado procedimento de execução.

Feita essa digressão histórica, entende-se que do processo de conhecimento resulta um mandamento que, advindo do Estado, deve ser cumprido e executado. A esse mandamento dá-se o nome de título executivo e serve para que o Estado, caso a parte vencida em sede de cognição não o obedeça voluntariamente, possa garantir a efetividade do que foi prolatado. Essa garantia é dada pelo processo de execução, e tem eventual e lógica função complementar ao processo de conhecimento.

O título executivo que servia ao processo de execução até a entrada em vigor da Lei 11.232/2005 era, por excelência, a sentença condenatória decorrente da própria atividade jurisdicional de solução de litígios, ou seja, decorrente da formação de uma relação jurídica entre as partes e o órgão jurisdicional, isto é, a imposição de uma solução jurídica para a pretensão resistida, obrigatória para todos os sujeitos do processo.

O legislador, porém, em alguns casos, levando em consideração as peculiaridades de determinadas situações concretas e a necessidade de tutela específica aos interesses de alguns sujeitos especiais, atribuiu força executiva a determinados títulos e documentos.

São estes denominados de “executivos extrajudiciais”, gênero do qual a Certidão de Dívida Ativa Tributária é espécie.

A expressão “extrajudiciais” é utilizada pelo legislador para caracterizar a forma de constituição do título, que dispensa a análise prévia, pelo Poder Judiciário, da situação fática e de direito a eles inerente.

Estão os títulos executivos extrajudiciais dispensados, portanto, de prévio processo de conhecimento ordinário.

A relação de tais títulos está no artigo 585 do Código de Processo Civil. Da análise deste rol pode ser compreendida a razão de ser da atribuição dessa

prerrogativa de desnecessidade de prévia cognição jurisdicional ordinária aos referidos documentos.

Nesse passo, a Certidão de Dívida Ativa, por ser instrumento dotado de fé pública, tem em seu favor uma presunção de regularidade, o que de fato é reconhecido constitucionalmente à Administração Pública, pelo que fica dispensado processo judicial cognitivo, ou seja, dispensa-se a análise judicial das questões fáticas contidas nos respectivos títulos.

O certo é que a Certidão de Dívida Ativa Tributária revela título cuja presunção de legalidade, validade, certeza e liquidez decorrem do fato de ter advindo de um devido processo administrativo regularmente formado.

Com efeito, o sistema processual brasileiro contempla a Administração Pública com um processo executivo fiscal próprio, que prescinde da atividade cognitiva e confere à Fazenda Pública autonomia para formação do seu título executivo fiscal extrajudicial, baseado num devido processo legal administrativo.

Ora, se a Fazenda Pública tem a seu favor essa presunção de regularidade, lastreada por um processo administrativo, coberta de legalidade é a defesa de sua atuação continuativa, na busca da efetividade da certificação administrativamente constituída.

Para tanto, pertinente é a utilização da linguagem estabelecida pela Lei 9.784/99, que dispõe sobre o Processo Administrativo no âmbito da União, no que toca ao respeito às garantias e direitos fundamentais protegidos pela Constituição da República (1988), tais como a garantia da cláusula aberta do devido processo legal administrativo, do contraditório e ampla defesa e do princípio da isonomia, aliados ao princípio constitucional da eficiência, estabelecido no *caput* do artigo 37.

A idéia de um Processo de Execução Fiscal Administrativa vai além do princípio da celeridade ou do desafogamento do Poder Judiciário e não pode partir da frágil e irresponsável premissa de um temor quanto à proibidade dos eventuais Processos Administrativos, como certa doutrina vem difundindo. É sim idéia que se justifica pelas próprias sistemáticas constitucional e processual atualmente estabelecidas, pela condição peculiar das partes envolvidas e pela possibilidade de controle externo pelo Poder Judiciário de toda e qualquer atuação da Administração Pública.

Ademais, o processo executivo fiscal judicial, desenvolvido nos moldes da Lei 6.830/80, reveste-se de alta dose de formalidade, apresenta-se como um

sistema altamente moroso, oneroso e de baixa eficiência. Tanto é verdade sobre tal modelo ultrapassado, que a Lei 10.522/2000 permite à Procuradoria da Fazenda Pública pleitear o arquivamento das execuções fiscais que veiculem valores até R\$ 10.000,00 (dez mil reais), e, para créditos tributários de valor até R\$ 1.000,00 (mil reais), possibilita à Fazenda simplesmente promover o protesto do título no Tabelionato de Notas e Protestos da circunscrição do devedor tributário.

Nesse passo, convém repisar, a idéia se justifica na prescindibilidade, já posta no ordenamento jurídico, de um processo cognitivo judicial para formação da Certidão de Dívida Ativa, na prerrogativa da presunção de regularidade que o processo administrativo fiscal da Fazenda Pública ostenta na constituição do crédito tributário, na sujeição jurídica do controle dos atos administrativos ao Poder Judiciário quando eivados de ilegalidade, reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal em enunciado de súmula de sua jurisprudência e com respaldo no princípio constitucional da eficiência. É, pois, entendimento que se coaduna com as prerrogativas e sujeições constitucionalmente previstas para a Administração Pública.

É por tudo isso que se defende a plausibilidade de conferir à Administração Pública a adoção de medidas de coação num processo administrativo de execução fiscal, para que não venha o ordenamento jurídico transformar-se em letra desacreditada, para dar, pois, efetividade às suas próprias decisões.

Nesse passo, importante seria, por exemplo, adotar a **penhora administrativa**. Bastaria exigir o auto de penhora administrativa como outro requisito da instauração do processo executivo fiscal de âmbito administrativo. O ato de penhora, segundo doutrina e jurisprudência, não configura um ato jurisdicional, dispensa a atuação do Estado-Juiz. O importante é que se assegure ao executado a observância dos princípios do devido processo legal, do contraditório, conferindo poderes de influência do executado nas decisões do processo administrativo e garantida a ampla defesa.

Interessante, nesse aspecto, são os projetos apresentados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ao Ministro de Estado da Fazenda, por meio do Ofício n°. 624/PGFN-PG de 14 de Março de 2007, que propõe dois modelos necessários. São eles:

1) transação tributária, cujo foco é o de reduzir o nível de litigiosidade na aplicação da legislação tributária e permitir maior eficiência no processo de arrecadação dos tributos; e

2) cobrança administrativa dos créditos da Fazenda Pública, sem prejuízo das garantias fundamentais de defesa do executado, de forma a reduzir a necessidade dos atuais instrumentos indiretos de cobrança, como a exigência de apresentação de certidões negativas de débito.

Premente, pois, o pleito pelo aprimoramento da eficiência e da eficácia da cobrança administrativa. Imprescindível, todavia, possibilitar:

1) a realização dos atos de execução, inclusive penhora e alienação de bens, diretamente pela Administração Tributária;

2) a utilização de meios eletrônicos, como a internet, para a prática de atos de comunicação, constrição de bens e alienação;

3) a penhora de valores depositados em contas bancárias diretamente pela Fazenda Pública; e

4) a concentração da defesa do contribuinte nos Embargos, com a instituição de mecanismos de preclusão que busquem evitar a renovação de litígios já decididos porventura em juízo.

Ademais, como sustentáculo dessa proposta, convém refletir que constitucionalmente a Administração Pública é destinatária do dever-poder de garantir aos administrados o respeito a todos os direitos fundamentais, tal como o é a cláusula aberta do devido processo legal administrativo.

1 PAPEL DA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL ACERCA DO ANTEPROJETO DE EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA

Acelerar o acesso da União aos créditos que lhe são devidos é o objetivo de dois projetos de lei apresentados no mês de fevereiro do corrente ano pelo Ministro da Fazenda à presidente do Supremo Tribunal Federal, ministra Ellen Gracie.

A proposta revela um novo sistema de cobrança que transfere para o âmbito administrativo uma das etapas mais importantes da execução. Aponta-se para uma realização mais rápida de todas as etapas de cobrança do crédito tributário e, ao mesmo tempo, coloca a possibilidade de conciliação, já que um dos projetos trás em si a possibilidade de conciliação, por meio do instituto da transação.

Com essa visão inovadora, o projeto beneficia tanto o devedor quanto o credor. Para o devedor, ter uma pendência judicial é um problema que o impede de obter crédito, inviabilizando-o, muitas vezes, no exercício de sua cidadania. Já a Administração Pública conseguirá, por meio do recebimento de seu crédito tributário, viabilizar os reclamos dos objetivos constitucionais da República, dispostos no artigo 3º da Constituição Federal.

As duas propostas ora mencionadas levam a cobrança da dívida tributária para a esfera administrativa. Convém esclarecer, essa é uma idéia antiga que começou a tomar formato em 2003 com um projeto do Ministro Teori Zavascki, do Superior Tribunal de Justiça. Houve um aperfeiçoamento das propostas, para encaminhamento ao legislativo pelo Ministério da Fazenda.

Na verdade, para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) o sistema de execução fiscal administrativa elimina superposição de instâncias, retira a atividade burocrática do Poder Judiciário, assegura a ampla defesa, além de abreviar o procedimento de cobrança com menos custos para o Estado e para o contribuinte.

Certamente, a PGFN nesse desiderato, legitimada que é para essa inovação nos métodos de cobrança do crédito tributário, tem o papel de não deixar o contribuinte-cidadão desprotegido, num respeito ao devido processo legal substancial administrativo.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional elaborou um anteprojeto de lei de execução fiscal para tentar reduzir o tempo de tramitação dos processos e ultimar a arrecadação da receita tributária.

Este anteprojeto surgiu como diagnóstico da realidade existente: a extrema morosidade do Poder Judiciário afogado em meio de milhares de processos executivos, o que faz com que menos de 1/3 das execuções ajuizadas resulte efetivamente em arrecadação do tributo.

Daí porque parte da doutrina sustenta que propostas legislativas partem sempre do mero exame da realidade existente, não se atentando para as causas ensejadoras do resultado negativo ou do problema a ser solucionado por via legislativa. Essa doutrina, enfim, sustenta ser uma cultura de combate aos efeitos sem se preocupar com as causas, de forma a impor, periodicamente, por exemplo, a reforma da previdência, a moratória dos precatórios, entre outros.

Nesse passo, essa doutrina, contrária às inovações de uma execução fiscal administrativa, entende que não se atenderia à idéia da razoabilidade, entendendo estar na vertente do direito substancial do devido processo legal, o que configura um verdadeiro limite norteador da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade da norma infraconstitucional, bem como da legitimidade dos atos administrativos e até mesmo das decisões proferidas pelo Judiciário, na concreção da lei.

Entretanto, o que a PGFN procura demonstrar é que as Procuradorias Fiscais, na execução administrativa do crédito privilegiado da Fazenda Pública, poderão dispor de todos os meios lícitos, nas vertentes do novo texto legal que se anuncia, para agilizar a cobrança do crédito tributário, observando, sempre, a defesa do contribuinte, no devido processo legal.

Diante de toda essa discussão, é importante deixar registrado que a PGFN vem desenvolvendo relevante papel no amadurecimento das idéias aqui estudadas. Como referido, os projetos foram apresentados ao Supremo Tribunal Federal, órgão encarregado de dizer a Constituição, e, ainda, ao Conselho da Justiça Federal, órgão encarregado dos estudos do Superior Tribunal de Justiça, ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), num amplo debate democrático sobre o tema, para só depois encaminhar o anteprojeto de lei ao Congresso Nacional.

2 FUNDAMENTAÇÃO CONSTITUCIONAL DA COBRANÇA ADMINISTRATIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DA FAZENDA PÚBLICA

O inciso II, artigo 5º, da Constituição da República, prescreve que ninguém será privado dos seus bens ou direitos sem o devido processo legal e, senão, por autoridade competente.

O certo é que a idéia da Execução Fiscal Administrativa opera-se num devido processo legal administrativo, com observância dos direitos fundamentais. Além do mais, esse posicionamento encontra respaldo no *caput* do artigo 37 que, ainda, estabelece a Administração Pública, por meio de seus representantes, como autoridade competente para um devido processo administrativo de execução fiscal.

Sucedede que a cobrança da dívida ativa dos entes políticos é uma atividade típica de Estado, que se baseia no artigo 132 da Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional e em decisões do Supremo Tribunal Federal.

As regras principiológicas que regem os postulados dos direitos fundamentais responsabilizam também a Administração Pública. Os próprios princípios constitucionais da Administração Pública revelam essa realidade. Assim, por exemplo, a exigência da publicidade é um bom indicativo, já que o direito à informação é um direito fundamental.

No capítulo do Sistema Tributário Nacional, a Constituição da República, já no seu artigo 145, ao tratar da competência tributária, cuida de demonstrar a legitimação conferida aos Entes Políticos da Federação para a instituição, cobrança e execução, em processo administrativo, dos créditos tributários conferindo, ainda, à Administração Pública, no § 1º do artigo 145, a possibilidade de aferição direta da capacidade contributiva dos contribuintes.

Desse modo, a Execução Fiscal Administrativa, aliada à exigência do princípio da eficiência no citado artigo 37 é capaz de permitir que o Estado, como ente político que é, concretize os objetivos fundamentais da República, tais como o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais, enfim, tudo quanto diga respeito ao solidarismo social, cotejado no artigo 3º da Constituição brasileira.

Daí se percebe que, o novo direito constitucional, ou neoconstitucionalismo, desenvolveu-se no Brasil a partir da Constituição da

República de 1988, tendo como principais mudanças de paradigma, no plano teórico, o reconhecimento da força normativa da Constituição.

Nesse aspecto, tendo em vista que a Constituição traz em si os elementos integrantes (componentes ou constitutivos) do Estado, a idéia aqui desenvolvida não se trata de exegese constitucional ampliativa, mas a própria leitura que o sistema de organização do Estado proporciona. É a idéia de Fazenda Pública, que se identifica tradicionalmente como a área da Administração Pública que trata da gestão das finanças, bem como da fixação e implementação de políticas econômicas.

Em outras palavras, Fazenda Pública é expressão que se relaciona com as finanças estatais, estando imbricada com o termo Erário, representando o aspecto financeiro do ente público. Não é por acaso a utilização, com freqüência, da terminologia *Ministério da Fazenda* ou *Secretaria da Fazenda*, para designar, respectivamente, o órgão despersonalizado da União ou do Estado responsável pela política econômica desenvolvida pelo Governo.

O uso freqüente do termo Fazenda Pública, fez com que se passasse a adotá-lo num sentido lato, traduzindo a atuação do Estado em juízo. Em Direito Processual, a expressão Fazenda Pública contém o significado de Estado em juízo. Daí porque quando se alude à Fazenda Pública em juízo, a expressão apresenta-se como sinônimo do Estado em juízo ou do ente público em juízo, ou da pessoa jurídica de direito público em juízo.

Na verdade, trata-se de expressão que representa a personificação do Estado, abrangendo as pessoas jurídicas de direito público. Assim é a Idéia esposada para o tratamento conferido ao Estado pelo capítulo do Sistema Constitucional Tributário.

Assim está o entendimento do Supremo Tribunal Federal, inclusive quanto à natureza jurídica e o tratamento jurídico conferidos, por exemplo, à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

No caso da Fazenda Pública, é elementar sua submissão aos princípios e regras do direito público, sendo certo que, nesse ramo do direito, vigoram o princípio da legalidade, a presunção de legitimidade dos atos administrativos e a supremacia do interesse público sobre o privado.

Tais princípios e regras aplicam-se às relações jurídicas de direito material que envolvem a Fazenda Pública, não guardando pertinência com as

relações das quais participem particulares. Logo, o processo que envolve a Fazenda Pública deve adequar-se a tais princípios e regras, devendo-se conferir-lhe um tratamento diferenciado, ou, como se diz, uma tutela diferenciada.

É por isso que existem procedimentos específicos para demandas que envolvam o Estado, tais como o mandado de segurança, a ação de desapropriação, a ação popular, a ação civil pública, dentre outras.

Ademais, entende-se ser imprescindível a concretização da legitimação ora sustentada, num processo administrativo de execução fiscal dos créditos tributários, com esteio nas regras e postulados do princípio do devido processo legal substancial, no sentido de que se respeite o princípio da finalidade, o contraditório e a ampla defesa, a vedação à produção de provas ilícitas, a vedação da exigência de depósitos recursais, de forma a manter respeito ao direito de petição, enfim, com base na idéia de que também à Administração Pública cabe velar pelos direitos fundamentais, no sentido do que muito bem esclarece a Lei Federal 9.784/1999, ao dispor sobre as regras do Processo Administrativo.

Certamente, a Execução Fiscal Administrativa não fere o conteúdo das limitações constitucionais ao poder de tributar, já reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal como garantias individuais dos contribuintes tributários. Nesse ponto, como todo e qualquer direito fundamental, possuem caráter histórico e não são absolutos, havendo muitas vezes, no caso concreto, certos conflitos de interesse. Aliás, ou vem discriminada expressamente na própria Constituição (exemplo: direito de propriedade *versus* desapropriação), ou caberá ao intérprete, no caso concreto, decidir qual direito deverá prevalecer, levando em consideração a regra da máxima observância dos direitos fundamentais envolvidos, conjugando-os com sua mínima restrição.

Da mesma forma que se procura sustentar a possibilidade de uma Execução Fiscal Administrativa perante o ordenamento jurídico brasileiro, está disposto e é indiscutível o instituto da desapropriação, uma idéia ancilar de limitação administrativa, sendo, em verdade, um princípio consagrado no Direito brasileiro, com previsão em todas as Constituições, que sempre se desenvolveu num devido processo administrativo, com possibilidade de eventual litigiosidade judicial apenas no caso de certificação do valor, sem dar espaço para o acertamento ou definição do domínio.

Enfim, é fácil notar que, tanto a desapropriação quanto a execução fiscal administrativa, constituem duas violências constitucionalmente legítimas do Estado contra o patrimônio privado.

Dessa forma, é perfeita a correlação entre a legitimação atribuída à Administração Pública no instituto da desapropriação, pela qual o Estado fica autorizado a se apropriar de propriedades que não lhe pertencem num primeiro momento, e o poder constitucionalmente legitimado para que a própria Fazenda Pública execute os créditos tributários que lhe pertencem, no enfoque do princípio da eficiência disposto no *caput* do artigo 37 da CF/88.

Logo, a legitimidade da perseguição do crédito tributário pela própria Administração é algo que se lhe mostra inerente, já que o tributo pertence ao Estado desde o nascedouro da Relação Jurídico-Tributária.

Por honestidade científica, convém mencionar a orientação dos Tribunais Superiores brasileiros no sentido de que as concessionárias de serviços públicos estão autorizadas a suspender o fornecimento do serviço se detectado inadimplemento, a exemplo das contas de energia elétrica. Verdadeira medida executiva. No entanto, com esse posicionamento, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça procuram resguardar o direito de toda a coletividade em ver mantido um serviço público contínuo e adequado, em detrimento de interesses estritamente privados.

Note que assim também deve ser encarada a viabilidade da Execução Fiscal Administrativa. Significa nada mais do que reconhecer tal prerrogativa também à Administração Pública, precursora dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, e, portanto, do bem da coletividade, conforme prevê o artigo 3º da Constituição Federal.

São, certamente, limitações constitucionais aos direitos fundamentais, mas que se sustentam em outras limitações constitucionais colocadas à disposição do contribuinte-cidadão, tais como a garantia do princípio da inafastabilidade da Jurisdição e o remédio constitucional do Mandado de Segurança, frente a uma possível ilegalidade ou abuso de poder perpetrado por autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

3 EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA: ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO ANTEPROJETO DE LEI APRESENTADO PELA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL AO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E AO CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL

O próprio Conselho da Justiça Federal, órgão constitucionalmente integrado ao Superior Tribunal de Justiça, refere-se à execução fiscal como processo com características peculiares, as quais visam garantir celeridade em seu andamento.

A experiência tem demonstrado o bom desempenho dos Tribunais Administrativos ou dos Conselhos de Contribuintes. A imparcialidade e conseqüente confiabilidade das decisões proferidas por órgãos colegiados de segunda instância administrativa, compostos de profissionais especializados que lidam apenas com a matéria tributária, também, é pública e notória.

Por isso, é preferível a implantação do contencioso administrativo subtraindo da esfera do Judiciário a composição de lides de natureza tributária. Seria simples e racional, por exemplo, adotar a penhora administrativa até mesmo como um dos requisitos da petição inicial e demais atos vinculados ao princípio da eventualidade, já que ato de penhora, segundo doutrina e jurisprudência, não configuram um ato jurisdicional, dispensando que esse ato seja praticado sob a vista do juiz.

O importante é que se assegure ao executado a observância dos princípios do devido processo legal, na garantia do contraditório e da ampla defesa e proibição de instrução probatória ilícita.

Daí se infere que a maior causa para paralisação dos autos em cartório é a espera de providência da exeqüente para localização do executado ou para indicar os bens penhoráveis, o que induz, em última análise, à falsa idéia de morosidade atribuída à Fazenda exeqüente e não, como de fato o é, ao Poder Judiciário.

Tendo em vista esses argumentos, a Associação dos Juízes Federais do Brasil deliberou elaborar um anteprojeto de Lei de Execução Fiscal. Em linhas gerais, o tema foi trazido à baila pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN por meio do ofício de n.º 624, no qual o Procurador-Geral da instituição, Dr. Luís Inácio Lucena Adams, encaminha ao Exm.º Ministro de Estado da Fazenda

Guido Mantega as minutas de dois anteprojetos de lei, que regulam a Transação Geral em Matéria Tributária e a Execução Fiscal Administrativa.

A exposição de motivos do anteprojeto de lei da Execução Fiscal Administrativa aponta diversos problemas, para os quais indica a Execução Fiscal Administrativa como solução. Os principais são os seguintes:

A execução fiscal no Brasil é um processo judicial que está regulado na Lei nº 6.830, de 1980. Nos termos desta lei, todo processo, desde o seu início, com a citação do contribuinte, até a sua conclusão, com a arrematação dos bens e a satisfação do crédito, é judicial, ou seja, conduzido por um Juiz. Tal sistemática, pela grande formalidade de que se reveste o processo judicial, apresenta-se como um sistema altamente moroso, oneroso e de pouca eficiência.

Para ilustrar, aponta dados obtidos nos Tribunais de Justiça de três Estados que demonstram claramente essa situação.

Situação essa que revela que menos de 20% (vinte por cento) dos novos processos de execução fiscal distribuídos em cada ano tem a correspondente conclusão nos processos judiciais em curso, o que produz um crescimento absurdo do estoque. Em decorrência disso, é demasiadamente desproporcional a quantidade de execuções fiscais em relação aos demais processos judiciais.

Ademais, o número de execuções fiscais equivale a mais de 50% (cinquenta por cento) dos processos judiciais em curso no âmbito do Poder Judiciário, sendo que no âmbito da Justiça Federal, esta proporção se aproxima de 40%(quarenta por cento), e retrata o crescimento vegetativo igual ao da Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo.

Consoante o relatório “Justiça em Números”, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2005, a taxa média de encerramento de controvérsias em relação com novas execuções fiscais ajuizadas é inferior a 50% (cinquenta por cento) e aponta um crescimento de 15% (quinze por cento) do estoque de ações em tramitação na 1ª instância da Justiça Federal. O valor final aponta para uma taxa de congestionamento médio de 80%(oitenta por cento) nos julgamentos em 1ª instância.

Ainda segundo a exposição de motivos referida acima, estima-se que no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em média, a fase administrativa dura 4 (quatro) anos, enquanto a fase judicial leva 12 (doze) anos para ser concluída, o que explica em boa medida a baixa eficácia satisfatória da

execução forçada (menos de 1% do estoque da dívida ativa da União de R\$400 bilhões de reais ingressam nos cofres públicos a cada ano por essa via). O percentual do ingresso somente cresce com as medidas de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais, mas não ultrapassa a 2,5% do estoque. (R\$ 9,6 bilhões de reais de arrecadação em 2006).

De fato, conclui o expositor, o estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$900 bilhões de reais. Este número representa 1,5 vezes a estimativa de arrecadação da União para 2006 e, apenas no âmbito da arrecadação federal, cerca da metade do PIB do País.

São 2,5 milhões de processos judiciais na Justiça Federal, com baixíssima taxa de impugnação no âmbito judicial, seja por meio dos embargos, seja por meio da exceção de pré-executividade, informa.

Ressalta a importância em destacar, ainda, que a baixa eficiência da cobrança forçada da dívida ativa não tem afetado apenas as contas do Fisco, mas tal situação produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência, uma vez que as sociedades empresárias que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que, sabedoras da ineficácia dos procedimentos de cobrança em vigor, pagam ou protraem no tempo o pagamento de tributos, valendo-se da ineficácia dos procedimentos de cobrança em vigor.

Além do que, o processo de globalização em curso oferece novas oportunidades para a fraude e a sonegação fiscal, facilitando que vultosos recursos sejam rapidamente postos fora do alcance da Administração Tributária. Diante dessa questão, países como Portugal e Argentina se motivaram a promover importantes reformas em seus sistemas de cobrança de tributos, de maneira a obter o máximo de eficiência.

Seguindo esse contexto é que os modelos apresentados nos anteprojetos supramencionados fazem-se necessários. Dentre os novos procedimentos sugeridos estão a transação tributária, cujo foco é reduzir o nível de litigiosidade na aplicação da legislação tributária e permitir maior eficiência no processo de arrecadação dos tributos e a cobrança administrativa dos créditos da Fazenda Pública, sem prejuízo das garantias de defesa do executado, de forma a

reduzir a necessidade dos atuais instrumentos indiretos de cobrança, como a exigência de apresentação de certidões negativas de débito.

A primeira medida tem por escopo constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária.

O anteprojeto de lei parte da experiência internacional (Alemanha, França, Itália e Estados Unidos da América) e dos permissivos já existentes nos artigos 156, incisos III e IV, 171 e 172 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966, entre nós vigorando com força de Lei Complementar).

Assim, consta da exposição de motivos, sistematizados e organizados os procedimentos para transação tributária, elencando nove tipos específicos: Conciliação Administrativa e Judicial; Conciliação por Adesão; Conciliação na Falência e Insolvência; Transação por Recuperação Tributária; Transação Preventiva; Conciliação Administrativa e Judicial; Ajustamento de Conduta Tributária; Interpeção Preventiva Antielusiva; Arbitragem no Curso da Transação; e Transação Penal Tributária.

O expositor defende ainda que o resultado calculado, acaso alcançado no Brasil, terá efeitos significativos, não apenas para desafogar o Poder Judiciário, mas também para melhor desenvolver o fluxo permanente de recursos decorrentes da aplicação da legislação tributária, garantindo um menor nível de litigiosidade.

Ainda relata que o segundo anteprojeto trata do aperfeiçoamento do processo de execução fiscal, instituindo a modelagem administrativa.

Com base nos dados apresentados anteriormente, o sistema de cobrança judicial tem se caracterizado por ser moroso, oneroso, demasiadamente formalista e pouco eficiente.

Assim, acrescenta, acompanhando a sistemática adotada nos países mais desenvolvidos, a exemplo de Portugal, Espanha, Estados Unidos e França, bem como de países irmãos, como a Argentina, propõe-se a instituição do modelo administrativo de cobrança que, além de tornar mais ágil o processo de cobrança, concede ao executado maiores garantias no exercício de sua defesa.

No tocante ao exercício da ampla defesa e do contraditório por parte do executado, bem como quanto à garantia de acesso ao Judiciário, destacaram-se os seguintes aspectos do modelo em tela:

- 1) a desnecessidade de garantir o crédito para impugnar a execução no judiciário;
- 2) maior prazo para apresentação dos embargos (até noventa dias);
- 3) possibilidade de apresentar, no âmbito administrativo, impugnação de pré-executividade;
- 4) a constrição de bens pela administração só ocorre após o executado deixar de apresentar garantia no prazo de noventa dias da respectiva notificação; e
- 5) possibilidade de o executado requerer e obter do juízo federal liminar para suspender o curso da execução.

Quanto ao aprimoramento da eficiência e da eficácia da cobrança administrativa, foi salientado:

- 1) a realização dos atos de execução, inclusive penhora e alienação de bens, diretamente pela Administração Tributária;
- 2) a utilização de meios eletrônicos, como a internet, para a prática de atos de comunicação, constrição de bens e alienação;
- 3) a penhora de valores depositados em contas bancárias diretamente pela Fazenda Pública; e
- 4) a concentração da defesa do contribuinte nos embargos, com a instituição de mecanismos de preclusão que buscam evitar a renovação de litígios já decididos em juízo.

Essas razões revelam que o sistema preconizado no modelo proposto, segundo o exposto nos motivos da apresentação dos anteprojetos, esforça-se para alcançar uma situação de equilíbrio entre o Fisco e o contribuinte, aperfeiçoando a cobrança por meio da eliminação de controles de caráter meramente formal, ao tempo em que prestigia as garantias constitucionais dos contribuintes, que passam a dispor de meios de defesa bastante amplos e céleres.

Outro aspecto relevante apresentado é o de que a Fazenda Pública, “diante de alegações comprovadas de plano pelo executado passa a ter a faculdade de suspender a cobrança até que a avaliação dos argumentos do contribuinte possa ser completada no âmbito administrativo.”

Tudo aponta para uma busca da diminuição da litigiosidade, para uma alteração da lógica vigente, que, muitas vezes, impõe ao contribuinte o ajuizamento

de ações simplesmente porque o sistema atual não oferece opções para que o crédito tributário seja suspenso em situações de flagrante erro do lançamento.

Ressaltou-se, por fim “que a retirada das execuções fiscais do âmbito do Poder Judiciário terá importante impacto positivo na velocidade da própria prestação jurisdicional.”

Como já salientado, o Poder Judiciário vive momento de grave congestionamento, impedindo uma célere prestação jurisdicional, ou seja, adotar a via administrativa para a execução fiscal importa em tranquilizar o Poder Judiciário e conseqüentemente em liberar importantes recursos materiais e humanos que poderão ser empregados na rápida solução de lides que, hoje, levam anos para serem julgadas.

Em suma, o que se busca com os anteprojetos em comento é a redução da litigiosidade e o crescimento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e da eficiência da execução fiscal, eliminando-se o desperdício de recursos públicos que escoam da sistemática em vigor.

O tema da Execução Fiscal Administrativa é recorrente no sistema jurídico nacional, existindo diversas propostas de alteração legislativa. No entanto, tal proposta, conquanto adotada em muitos ordenamentos jurídicos estrangeiros, tem causado acesa controvérsia na comunidade jurídica.

Ademais, para além de alterações legislativas, há o consenso de que é necessária a adoção de medidas administrativas capazes de dotar os órgãos de cobrança do Poder Executivo, bem como as Varas de Execução Fiscal, de estrutura e meios para agilizar o processamento dos feitos.

Quem conhece a realidade da Execução Fiscal sabe que a paralisação dos processos executivos se deve, ou à falta de citação do devedor que se encontra em lugar incerto e não sabido, ou à ausência de indicação, pela exeqüente, dos bens penhoráveis.

O pior é que a maioria dessas execuções paralisadas é alcançada pela prescrição intercorrente, mas os respectivos autos continuam ocupando, inútil e desnecessariamente as prateleiras das Varas que processam a Execução Fiscal, por não ter quem tome a iniciativa de requerer a sua extinção e arquivamento pela prescrição intercorrente.

O resultado é que devedores saudáveis do ponto de vista financeiro e de quantias consideráveis - cujos processos ficam escondidos entre os milhares de

execuções fadadas ao insucesso pela falta de um critério de classificação dos créditos tributários inscritos em dívida ativa, bem como pela inexistência de um banco de dados nacional de bens e direitos dos devedores - continuam se beneficiando.

Com tantos problemas, motivados pela carência de meios materiais e pela falta de um arcabouço normativo moderno, nenhum instrumento legal poderá propiciar a esperada espiral de eficiência e eficácia dos órgãos de cobrança da dívida ativa. Logo, se há morosidade nas execuções fiscais, a culpa não é apenas do Judiciário.

Como se vê, o exame crítico dos dados apresentados pela PGFN está a recomendar a adoção urgente de providências consubstanciadas na atualização legislativa da Execução Fiscal, e no melhor aparelhamento material e pessoal dos órgãos de cobrança vinculados ao Poder Executivo à altura de suas atribuições constitucionais e com recursos financeiros prioritários como prescreve o inciso XXII do artigo 37 da CF/88.

A atual Lei n.º 6.830/80, de seu turno, foi pensada para um esquema clássico de execução, onde o executado/devedor era uma pessoa física ou jurídica bem definida, com quadro societário estável e patrimônio constituído essencialmente por bens corpóreos, cuja penhora poderia ser efetuada na residência ou estabelecimento comercial, por meio de diligência de Oficial de Justiça.

Em verdade, as múltiplas possibilidades de planejamento tributário permitidas de forma lícita pela Legislação Tributária e a globalização mudaram completamente esta perspectiva e somente profundas alterações legislativas no Código Tributário Nacional -CTN e na legislação ordinária material e processual poderão corrigir essas distorções do sistema jurídico brasileiro.

Atualmente, há um número enorme de processos de execução fiscal em andamento no Poder Judiciário, sendo muito pouco significativo, em relação ao volume dos débitos, o valor efetivamente recuperado. É que os órgãos de defesa judicial da Fazenda Pública, ainda quando cientes da improbabilidade de sucesso na cobrança, vêem-se compelidos, por dever legal, a promover a ação executiva tão-somente para interromper a prescrição.

Assim, a atividade, meramente burocrática e destituída de natureza necessariamente jurisdicional, de localizar o devedor ou os seus bens penhoráveis, é simplesmente transferida aos cartórios judiciais, com inevitável congestionamento

e escassa probabilidade de êxito, o que torna injustificável, sob todos os aspectos, a manutenção do atual sistema.

A reforma da execução fiscal encontra, agora, um ambiente oportuno, no momento em que está também em curso uma ampla revisão das regras atinentes à execução civil e a alteração promovida no Código de Processo Civil pelo anteprojeto sobre normas gerais da execução e da execução de título extrajudicial, além da reforma tributária recém proposta ao Congresso Nacional.

A proposta ora apresentada orientou-se pela construção de um procedimento que propicie a integração da fase administrativa de cobrança do crédito público com a subsequente fase judicial, evitando a duplicidade de atos e reservando ao exame e atuação do Poder Judiciário apenas as demandas que, sem êxito extrajudicial, tenham alguma base patrimonial para a execução forçada.

Uma segunda linha de orientação foi a de aproximar, tanto quanto possível, o rito da execução fiscal com o da execução civil comum. Com isso, além de simplificar a atividade judicial e cartorária, promove-se a incorporação, em benefício do crédito fiscal, das inovações que estão sendo propostas ao processo executivo no âmbito do Código de Processo Civil.

A adoção de regras próprias para a execução fiscal ficou reservada apenas para os aspectos relevantes ou peculiares da cobrança do crédito público.

Assim, foram mantidas, sem alterações substanciais em relação à lei vigente, as disposições que estabelecem o âmbito de incidência do diploma legal e definem a dívida ativa da Fazenda Pública, procedendo-se, apenas, alguns ajustes na redação, como, por exemplo, a inclusão expressa das fundações de direito público no conceito de Fazenda Pública.

Nessa mesma linha, conferiu-se à dívida ativa não tributária, além das garantias e privilégios do crédito tributário dos artigos 184 e 187 do Código Tributário Nacional (conforme atualmente prevê a Lei n.º 6.830/80, artigos 30 e 29, respectivamente), também as do artigo 185 daquele Código. Com isso, a tipificação da fraude à cobrança do crédito tributário ali prevista passa a abranger o crédito não tributário inscrito em dívida ativa.

Com a disposição do artigo 5º inaugura-se, propriamente, o novo rito, mediante previsão, na fase administrativa, de notificação ao devedor da inscrição da dívida, ato esse com efeito interruptivo da prescrição. Intenta-se, com tal disposição, um duplo objetivo: a) desobrigar o Fisco do ajuizamento de execuções fiscais

destinadas apenas a obstar a consumação da prescrição, como atualmente ocorre b) e, interrompida a prescrição a partir da notificação administrativa, propiciar aos órgãos fazendários o tempo necessário à identificação do patrimônio penhorável do devedor, de forma a viabilizar, se for o caso, a execução forçada. Retira-se tal atividade da esfera judicial, que, portanto, somente será chamada a atuar se houver indicação, pela Fazenda credora, dos bens a serem penhorados.

No que tange à competência, a proposta concentra na Justiça Federal todas as execuções fiscais da Fazenda Pública Federal. Isto porque a Justiça Federal já se encontra suficientemente interiorizada para processar estas demandas, as quais hoje são delegadas à Justiça Estadual, que não está habituada com as questões tributárias federais que são discutidas nestes feitos.

Entende-se que, com a crescente interiorização da Justiça Federal, não mais se justifica a regra geral de delegação de competência à Justiça Estadual, prevista no artigo 15, inciso I, da Lei n.º 5.010, de 1966. Eventuais devedores domiciliados ou que tenham seus bens penhoráveis em comarcas onde não funcionem Varas Federais poderão ser alcançados, se for o caso, mediante execução por carta, nos termos do artigo 1.213 do Código de Processo Civil.

A petição inicial da execução fiscal será instruída com a certidão de dívida ativa, que dispensará, como hoje também ocorre, a juntada de cálculo demonstrativo do débito atualizado. Todavia, será indispensável a indicação dos bens a serem penhorados ou a possibilidade de penhora do faturamento. Realça-se, com isso, um ponto importante da proposta: o de que a utilização da via judicial somente será admitida se houver efetiva chance de êxito na execução forçada.

O despacho que deferir a inicial importará em ordem para a convocação da constrição preparatória em penhora ou arresto, bem como em citação para opor embargos. A citação, a seu turno, será outro marco interruptivo da prescrição, preservando-se, no particular, o sistema atualmente adotado na legislação civil, processual e tributária.

Para a defesa do executado adota-se o mesmo regime proposto na execução comum de título extrajudicial, onde os embargos podem ser deduzidos independentemente de garantia do juízo, não suspendendo, como regra geral, a execução.

Prestigia-se, assim, o princípio da ampla defesa, que fica viabilizado também ao executado que não disponha de bens penhoráveis. Desaparece, por

consequente, a disciplina da prévia garantia do juízo como requisito indispensável à oposição da ação incidental.

Em contrapartida, a concessão de efeitos suspensivos aos embargos ficará condicionada ao concurso dos seguintes requisitos: a) relevância dos fundamentos; b) perigo de dano de difícil ou incerta reparação. Intenta-se com estas restrições corrigir a atual situação, em que se constata a propositura, em larga escala, de embargos meramente protelatórios ou infundados, retardando injustificadamente a satisfação do crédito.

O devedor poderá questionar a legitimidade da dívida também por ação autônoma, que será distribuída ao juiz da execução ou, se for o caso, ao que para ela seja competente. Há, neste ponto, reconhecimento da conexão entre a ação executiva e a ação de conhecimento que se refira ao crédito exequendo, o que determina a reunião de ambas. Afasta-se, com tal disposição, o risco de prestações jurisdicionais contraditórias e prestigia-se o princípio da economia processual pelo agrupamento de ações conexas.

Propõe-se a aplicação do regime comum do Código de Processo Civil para disciplinar, na execução fiscal, os atos executivos de constrição (penhora, ordem preferencial de bens, avaliação, intimação e substituição do bem constrito).

Propõe-se, no que tange aos atos de expropriação, seja também adotado o regime comum da execução dos títulos extrajudiciais, o que importa incorporar à execução fiscal os avanços que estão sendo propostos àquele regime, onde a realização do leilão público é a última opção, dando-se prioridade à adjudicação e à alienação particular.

Ao prever a possibilidade da prática e comunicação dos atos processuais por meios eletrônicos, a proposta incorpora, à execução fiscal, a utilização de recursos tecnológicos, com promissores reflexos em celeridade e economia processual. Atribui-se aos Tribunais, no âmbito de sua jurisdição, a disciplina da adoção destes meios, que, por certo, atentarão para a capacidade operacional e as demais circunstâncias da comunidade jurisdicionada.

Por fim, o anteprojeto prevê a criação do Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes.

Muitos países desenvolvidos têm completo controle sobre as operações patrimoniais realizadas, vez que se trata de instrumento inibidor de fraudes tributárias e incrementa a arrecadação.

O Brasil, apesar de prever no art. 185-A do Código Tributário Nacional a existência deste sistema, conta apenas com a DOI – Declarações de Operações Imobiliárias, atualmente lastreado nos arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.426/02. A experiência, todavia, ainda não conseguiu alcançar os objetivos almejados, motivo pelo qual deveria ser reestruturada.

Eventual Sistema Nacional de Informações Patrimoniais do Contribuintes, como órgão vinculado à Receita Federal do Brasil, funcionaria basicamente como a DOI no que toca à sua operacionalização (programa gerador). Por outro lado, para garantir sua eficácia, as normas pertinentes ao Sistema deveriam estabelecer:

1) a estruturação técnica do órgão, o qual seria responsável pela gestão das informações e transmissão das ordens recebidas do Poder Judiciário e da própria Fazenda nacional no âmbito da execução fiscal;

2) a vinculação técnica e operacional do sistema com todos os serventúrios de justiça do país e com Estados, Municípios e Distrito Federal, de modo que qualquer determinação judicial ou administrativa exarada via sistema possa ser cumprida em todo o Brasil no que tange à penhora e indisponibilidade de bens e direitos (tal como atualmente ocorre no âmbito do Bacenjud quanto às aplicações financeiras);

3) a obrigatoriedade de os Estados e Distrito Federal informarem mensalmente dados relativos à situação patrimonial dos contribuintes que estejam no âmbito de sua competência tributária (art. 155, incisos I e III, da Constituição Federal), como a transmissão de causa *mortis* e doação e, também, a propriedade de veículos automotores;

4) a obrigatoriedade de os Municípios e Distrito Federal informarem mensalmente dados relativos à situação patrimonial dos contribuintes que estejam no âmbito de sua competência tributária (art. 156, I e II da Constituição Federal), como a transmissão inter vivos de bens imóveis e direitos, e, também, a propriedade predial e territorial urbana (inclusive o valor venal do bem);

5) a obrigatoriedade genérica de todas as instituições, públicas e privadas, responsáveis pelo registro e controle de bens móveis e imóveis, tais como automóveis, embarcações, aeronaves, ações, direitos, etc., informarem mensalmente dados relativos à situação patrimonial dos contribuintes que estejam no âmbito de sua competência.

6) a obrigatoriedade de os serventuários de justiça informarem as transações realizadas, como atualmente ocorre;

7) agravamento da punição pecuniária aos serventuários de justiça e criação de penalidades aos agentes públicos e privados responsáveis pelo controle e registro dos demais bens móveis e imóveis que não cumprirem as determinações legais, além do estabelecimento de graves sanções disciplinares (art. 103-B, § 4º, III e art. 236, ambos da Constituição Federal).

Por fim, ressalta-se que a consolidação do presente trabalho deriva da iniciativa de várias instituições públicas e privadas, as quais trabalharam intensamente para que as idéias existentes na comunidade jurídica fossem sistematizadas e organizadas. As premissas utilizadas foram a eficiência e eficácia da execução fiscal, prestação jurisdicional célere sem descuidar das garantias dos executados, respeitando sempre a natureza jurídica do crédito público envolvido.

A partir da Audiência Pública sobre a Execução Fiscal Administrativa realizada pelo Conselho da Justiça Federal em 2007, sob a coordenação do Ministro Gilson Dipp, Coordenador-Geral da Justiça Federal, foi iniciada a elaboração de um anteprojeto de Lei de Execução Fiscal Judicial, que incorporasse as sugestões do anteprojeto de Lei de Execução Fiscal Administrativa da PGFN, do anteprojeto de Lei de Penhora Administrativa do Prof. Kioshi Arada, bem como as sugestões do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho, insigne tributarista presente naquele ato.

Ademais, o modelo que ora se propõe tem respaldo no objeto da Consulta Pública n.º 01/2005, visando propor um anteprojeto de lei voltado à revisão da Lei n.º 6.830 de 22 de setembro de 1980, Lei de Execução Fiscal, apresentado pelo Conselho da Justiça Federal, tendo em vista o interesse geral de que se reveste a matéria, havendo sido elaborado a partir de proposta formulada por comissão formada no âmbito do Conselho da Justiça Federal, coordenada pelo Ministro Teori Zavascki e de idéias contidas no anteprojeto de lei de execução fiscal administrativa idealizado pela PGFN, na pessoa do Procurador-Geral Dr. Luís Inácio Lucena Adams, no sentido de agilizar a cobrança da Dívida Ativa.

O grupo de trabalho foi composto por representante da AJUFE, Juiz Federal Marcus Lívio Gomes e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Procurador da Fazenda Nacional Paulo César Negrão, sendo as conclusões apresentadas ao Presidente da Ajufe, Juiz Federal Walter Nunes da Silva Júnior e

ao Procurador Geral da Fazenda Nacional, Dr. Luís Inácio Lucena Adams e ao Coordenador-Geral da Justiça Federal, Ministro Gilson Dipp.

Alcançado o consenso em relação à maioria dos pontos controversos, o Coordenador-Geral da Justiça Federal, Ministro Gilson Dipp, aprovou a consolidação de um texto comum, que será apresentado ao Congresso Nacional como Anteprojeto de Lei de Execução Fiscal fruto da Audiência Pública realizada pelo CJF.

4 DIREITO COMPARADO. TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS. EXECUÇÃO FISCAL NO DIREITO NORTE-AMERICANO

Certamente, a experiência tem demonstrado o bom desempenho dos Tribunais Administrativos ou dos Conselhos de Contribuintes. A imparcialidade e conseqüente confiabilidade das decisões proferidas por órgãos colegiados de segunda instância administrativa, compostos de profissionais especializados que lidam apenas com a matéria tributária, também, é pública e notória.

Em agosto do ano 2007, o professor universitário de Brasília, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, em excelente estudo, traçou a evolução das normas sobre execução fiscal no direito norte-americano. Deixou evidente que a Administração Federal norte-americana pode valer-se de dois modelos para cobrar débitos tributários dos contribuintes inadimplentes: o faz administrativamente (*administrative collection procedure*) ou judicialmente (*foreclosure action*), sendo aquela célere, ágil e eficiente, de muito impacto, embora plasmada por grande margem de discricionariedade por parte dos agentes do Fisco.

Por honestidade científica, como esteio da proposta de execução fiscal administrativa apresentada nessa monografia, convém reproduzir na íntegra referido estudo realizado acerca dos tribunais tributários norte-americanos, que segue, *in verbis*:

Nos Estados Unidos da América do Norte matéria tributária federal pode ser discutida em três jurisdições: *Tax Court*, *District Courts* e *Court of Claims*. Tradução de dicionário de equivalência indicaria algo como *Corte Fiscal*, *Cortes Distritais* e *Corte de Reclamações*. Mantenho no original, fiel a ordem epistemológica que sugere uma hermenêutica diatópica: o trato com as expressões originais que se encontram nas fontes promove abordagem mais realista e prospectiva.

A *Tax Court* é a jurisdição mais utilizada. Trata-se de tribunal previsto no artigo 1º. da constituição daquele país, isto é, fora criado pelo poder legislativo, quando da implantação do modelo republicano e democrático após a declaração de 1776. As *District Courts* são varas judiciais federais de artigo 3º. da constituição. Enquadram-se na estrutura do poder judiciário como justiça federal de primeira instância. A *Court of Claims* é tribunal de artigo 1º., também originariamente ligado ao poder legislativo e a exemplo da *Tax Court* tem sede em Washington e juizes itinerantes, que viajam pelo país, julgando matéria tributária federal, especialmente afeta a temas de imposto de renda. Apelos de decisões da *Tax Court* sobem de acordo com o domicílio do insurgente para cada uma das treze *Courts of Appeals*, tribunais de apelação, que encabeçam circuitos (*Circuits*), cortes de segunda instância da justiça federal, que também apreciam recursos originários das noventa e cinco *District Courts* que há pelo país. Recursos da *Court of Claims* sobem para a décima terceira das *Courts of Appeals*, com sede em Washington, chamada de *Federal Circuit Court of Appeals*. Sobre todos esses sodalícios para a Suprema Corte.

O modelo judiciário federal é muito menor e mais simplificado do que os estaduais, levando a justiça ao interessado, na medida em que há farta messe de pulverização geográfica, além de cortes itinerantes. Exerce também o *judicial review*, o controle de constitucionalidade das várias instâncias administrativas que há pelo país, dada a proliferação de centros de decisão burocrática. A interiorização da justiça federal faz-se pelas *District Courts*, de composição variada quanto à quantidade de juízes, com números que transitam de um magistrado (distrito leste de Oklahoma) a vinte e sete juízes (distrito central da Califórnia).

O paradigma de aplicação de jurisdição federal centra-se no caso *Eire Railroad Co. vs. Tompkins*, julgado em 1938, quando reconheceram-se limites entre lei estadual e federal, ato político ousado, levando-se em conta que foram os estados que criaram o poder central e não o contrário. Dada a variedade de jurisdições, vislumbra-se amplas opções para o contribuinte que litiga contra o Estado, qualificando animado *forum shopping*, uma característica da prática judiciária norte-americana.

A *Tax Court* é a mais usada casa judicial para discussão de matéria tributária federal, *é o forum escolhido pela maioria dos interessados, embora as estatísticas demonstrem que contribuintes perdem com mais freqüência na tax court do que em qualquer outro tribunal*. Trata-se de corte altamente especializada, dona de reconhecido tirocinio em temas fazendários. Sua importância funda-se na desnecessidade de depósito ou pagamento prévio dos valores questionados para que se oportunize a discussão. Segundo autores norte-americanos, *“Uma das mais significantes diferenças entre as cortes tributárias disponíveis é a necessidade do prévio pagamento dos tributos discutidos. Pagamento de tributo não é requisito para ajuizamento de ação na tax court. De fato, a tax court pode até perder jurisdição se o contribuinte recolher valores cobrados antes de regular intimação pela autoridade fazendária.”*

Não vinga na *Tax Court* a odiosa cláusula *solve et repete*. Por essa razão, ela é chamada às vezes de a corte do homem pobre. Com efeito, a mais importante característica da *tax court* é que se trata do único tribunal que não exige que o contribuinte pague primeiro o valor disputado de modo a poder ajuizar a ação. Na *Tax Court* não há o tribunal do júri, figura clássica no direito norte-americano.

A *Tax Court* fora criada pelo Congresso em 1924 com o nome de *Board of Tax Appeals*. Tinha status de órgão administrativo, agência ligada ao poder executivo, embora desempenhando funções tipicamente judiciárias, de composição de conflitos. Em 1942 teve o nome alterado para *Tax Court of the United States*. Passou por uma última reforma em 1969 e desde então mantém a denominação de *United States Tax Court*. Como já anotado, trata-se de corte de artigo 1º. da constituição, dada sua criação pelo Congresso, uma vez que não foi contemplada com previsão constitucional originária.

A *Tax Court* plasma sua existência em regulamento, que confere-lhe a natureza. É composta por dezenove juízes, indicados pelo Presidente da República, com oitiva do Senado, salário dos juízes é idêntico aos estípedios recebidos pelos magistrados das *District Courts*. Recebem diárias que cobrem despesas de viagem, a serviço do tribunal. É que a sede da corte localiza-se em Washington e os juízes viajam pelo país para audiências (*hearings*).

O contribuinte indica onde quer ser ouvido. Não há vitaliciedade (*tenure*) para os magistrados; o prazo de exercício previsto para o cargo é de quinze anos, improrrogáveis, contados da posse. Os juízes da *Tax Court* devem se aposentar aos setenta anos e não usufrui de benefícios de irredutibilidade de vencimentos, o que caracteriza magistrados de cortes de artigo 3º., ou cortes constitucionais. O Presidente da República tem poder de exonerar juízes da *Tax Court*, após regular intimação e direito a oitiva pública (*public hearing*), por motivos de ineficiência (*inefficiency*), negligência (*neglect of duty*), ou por abuso de autoridade (*malfeasance in*

office). Proíbe-se o *revolving doors*, isto é, aquele que transita do serviço público para o privado, vedando-se a prática da advocacia tributária na *Tax Court* por juiz por ela exonerado. Cobra-se U\$ 60,00 (sessenta dólares) a título de custas para cada ação lá protocolada.

O contribuinte pode representar-se a si próprio ou pode fazer-se defender por advogado ou contador. O fisco é representado pelos procuradores do advogado-chefe da agência do imposto de renda. A *Tax Court* confecciona e prolata três tipos de decisões: *divisions opinions*, que valem como precedente e são oficialmente publicadas, *memorandum opinions*, que não têm valor como precedente e que são privadamente veiculadas e as *summary opinions*, em pequenas causas; é o presidente da corte quem determina a natureza da opinião, cuja publicidade decorre da opção. Esse tribunal tem regras próprias, as *tax court rules*, que definem aspectos gerais como jurisdição ou temas mais minudentes como assinaturas em requerimentos. Como regra de hermenêutica (*construction*) prevê-se que normas regimentais *deverão ser interpretadas para garantir justiça, velocidade e economia em cada caso*. Prevê-se objetivamente que as partes devem tentar acordo antes de audiência.

A competência da *Tax Court* é fixada por regulamento e em matéria de imposto de renda exige prévia notificação de lançamento (*notice of deficiency*) por parte das autoridades fazendárias. A *Tax Court* não pode manifestar-se sobre toda e qualquer matéria fiscal federal. A escolha de seu juízo, todavia, promove prevenção absoluta, cumpridos os requisitos para fixação do foro. O contribuinte deve em primeiro lugar aguardar o encaminhamento por parte dos agentes fazendários da notificação do lançamento. Contados noventa dias da postagem da notificação pode-se protocolar pedido para que a *Tax Court* determine novos valores devidos (ou não) por esse contribuinte imaginário. A inércia do interessado, quanto ao requerimento para que a *Tax Court* aprecie seu pedido, ou pronto pagamento (se ele reconhece o devido e pretende liquidar a obrigação) autorizam o fisco ao início de procedimento de imediata cobrança administrativa. No segundo caso pelo fato de que os valores já foram recolhidos. Porque o acesso do contribuinte à *Tax Court* depende da notificação de lançamento, tem-se que a aludida notícia fiscal é uma espécie de *ticket* para a corte. Não há portanto livre acesso à jurisdição dessa instância fiscal.

Ainda, o ônus da prova (*burden of proof*) é efetivamente do contribuinte e assim,

Lançamentos feitos pelas autoridades fazendárias são presumidos como corretos e é ônus do contribuinte provar de outra forma. Uma distinção existe entre efeitos de presunção de correção que envolvem as determinações das autoridades fazendárias e ônus da prova. O ônus da prova é em realidade um ônus de persuasão que exige de quem alega provas preponderantes ou outros parâmetros aceitos pelo regulamento. A presunção de correção exige que o contribuinte apresente provas que confirmem o erro das autoridades fazendárias.

A data de postagem da notificação de lançamento determina três conseqüências para o andamento da altercação entre fisco e contribuinte, a saber: suspende o prazo prescricional (*statute of limitations*) para início de execução administrativa por parte do fisco (*assessment of deficiency*), dá início ao prazo de noventa dias que o interessado tem para protocolar pedido de revisão de valores junto a *Tax Court* e inibe o fisco de tomar qualquer atitude em face do contribuinte por noventa dias. Dada a importância da já citada data de postagem pelos motivos acima identificados, segue observação de autora norte-americana,

Porque o regulamento concentra-se na data de postagem da notificação de lançamento, ao invés da data na qual o contribuinte recebera o documento, é importante reter-se o envelope no qual encaminhou-se a notificação.

Das decisões da *Tax Court* cabe apelo para uma das treze *Court of*

Appeals, dependendo do domicílio do interessado. Refletindo federalismo que informa o modelo jurídico dos Estados Unidos, muito mais do que tensões entre sistemas estaduais e federais, caracterizando densificação de atividade regulatória federal, percebe-se que diferentes precedentes identificavam distintas soluções para problemas idênticos. A questão é muito mais de fundo do que de forma, e enceta antigo projeto de crítica ao modelo procedimental estados-unidense, conjunto normativo que contempla soluções ambíguas, porém de fonte única para discussões de direito público e de direito privado. Por isso,

Na escolha do foro para discutir matéria tributária o precedente aplicável é consideração determinante, se a questão já foi apreciada pelo tribunal escolhido. Todas as cortes, evidentemente, seguem a decisão referencial da Suprema Corte. Entretanto, apenas pequena parcela de matéria tributária é julgada pela Suprema Corte em cada exercício, mesmo onde cortes de instância inferior decidiram conflitantemente em certos casos bem particulares.

Assim, uma *Court of Appeals* de Boston pode ter precedente distinto (em matéria tributária federal, bem entendido) do precedente seguido, por exemplo, por uma *Court of Appeals* de Nova Iorque ou Nova Orleans. Isso suscita falta de unidade e de coerência no modelo, mas exige solução (e o direito é técnica de decisão, nesse sentido diz Tércio Sampaio Ferraz Júnior). A questão é colocada nos seguintes termos, por já citada autora norte-americana: "*Porque a jurisdição da "tax court" é nacional e porque é inevitável que várias "courts of appeals" decidam algumas questões diferentemente, o problema consiste em se saber como a "tax court" deve julgar uma matéria em relação a qual a opinião da "court of appeals" que vai apreciar o feito é distinta da opinião que impera na "tax court". Deve a "tax court" seguir o seu próprio precedente, ou o precedente da maioria das "courts of appeals" ou o precedente da "court of appeal" que vai decidir a matéria em grau de recurso?"*

A solução emergiu com o caso *Golsen vs. Commissioner*, julgado em 1970, quando decidiu-se que o veredito da *Tax Court* deve seguir o precedente da *Court of Appeals* que tem competência recursal territorial para pronunciar-se em segundo grau. Embora reconhecendo que a alternativa possa prejudicar uniforme aplicação de legislação tributária no país, a *Tax Court* justifica a posição com base no objetivo político de providenciar eficiência na administração de conflitos fiscais entre o contribuinte e o Estado. A decisão projeta certeza na aplicação da norma, permitindo planejamento por parte do interessado, que negocia jurisdição, embora ligado por critério territoriais ao juízo de grau superior.

Trata-se a opção da *Golsen Rule*, de amplo uso no jargão procedimental fiscal entre advogados e juizes norte-americanos. Segue narrativa de como surgiu a referida regra. Em 1962 o fisco federal norte-americano lançou cerca de dois mil dólares em desfavor de Jack E. Golsen, como resultado de glosa de dedução de pagamentos de seguros que ele fizera para Western Security Life Insurance Co. Requerendo revisão por parte da *Tax Court*, verificou-se que decisões distintas, contrárias, e opostas por parte de diversas *Courts of Appeals*. Optou-se por seguir-se a orientação da *Court of Appeals* que inevitavelmente apreciaria o feito.

Não obstante bom número de considerações que antecedem nossa decisão, é de nosso melhor entendimento que boa administração da justiça exige que sigamos a decisão da "court of appeals" para onde seguirá o feito. O artigo 7482 (a) do regulamento imputa às "court of appeals" responsabilidade primária para rever nossas decisões e pensamos que essas cortes já meditaram suficientemente sobre a matéria em discussão. Eficiente e harmônica administração judicial exige que sigamos a decisão desses tribunais.

Essa perspectiva suscita críticas, porque não promove igualdade de tratamento entre contribuintes, se esse o valor referencial eleito. Observe-se por oportuno que a prática tributária e constitucional norte-americana não

registra discussões que suscitam diretamente temas de igualdade de tratamento tributário, pelo que é aceitação geral do procedimento, como inerente ao sistema.

Assim, "O efeito da *Golsen Rule*" pode ser ilustrado com o seguinte exemplo. Imaginemos uma questão a propósito da dedutibilidade de valores pagos a título de juros. O primeiro, segundo, terceiro e décimo circuitos de "courts of appeals" sustentaram que tais pagamentos não são deduzíveis. O quarto e o sétimo circuitos sustentam que tais pagamentos são deduzíveis. Se um apelo tem como destino o primeiro, segundo, terceiro ou décimo circuitos a "tax court" tem que dizer que os pagamentos não são deduzíveis. Se o recurso seguisse para o quarto ou décimo circuitos, a "tax court" deve dizer que tais pagamentos são deduzíveis. Se o recurso subisse para qualquer outro circuito de "court of appeals" que ainda não apreciou a matéria, a "tax court" então poderia ter decisão própria porque não estaria obrigada a seguir nenhum precedente.

A *Tax Court* também aprecia pequenas causas (*small tax cases*) cuidando de valores inferiores a U\$ 50,000 (cinquenta mil dólares). O julgamento é sumário, conduzido da maneira mais informal possível, e a decisão é inapelável, a par de não fazer precedente para casos futuros. Árbitros são apontados pelo presidente da corte, e têm competência para julgar pequenas causas. Tratam-se dos chamados *small trial judges*. As custas são de U\$ 60,00 (sessenta dólares) por ação protocolada, a exemplo dos valores cobrados em ações comuns. A admissão do juízo de pequenas causas não é automática, dependendo de autorização da corte. Em geral, existe concordância e admissão, a menos que o tema a ser decidido suscite um precedente que oriente posterior conduta da *Tax Court*. O contribuinte representa a si próprio e a fixação do montante devido é imediata.

A segunda opção colocada a disposição do interessado para discussão de matéria tributária federal dá-se com as noventa e cinco *District Courts* espalhadas pelo país. A ação pode ser distribuída por qualquer interessado, não obstante cidadania ou residência. Como requisito exigiu-se que se promova pedido de restituição, de repetição do indevidamente pago (*refund suit*), pelo que é condição de admissibilidade o prévio pagamento dos valores que ensejam a discussão. As *District Courts* consagram a cláusula *solve et repete*, nominada de *full payment rule* no direito norte-americano. Deve o interessado esgotar as instâncias administrativas, protocolando pedido de devolução junto à administração e aguardando negativa ou silêncio por seis meses, o que significa tácito advérbio de negação.

Nas *District Courts* pode haver julgamento pelo tribunal do júri; tratam-se de cortes constitucionais, criadas nos termos do artigo 3º. da constituição norte-americana. O fisco é defendido pelos advogados da divisão fiscal do departamento de justiça. As *Court of Appeals* exercem o juízo de segundo grau, a exemplo do que ocorre com a *Tax Court*. As *District Courts* formam a jurisdição federal de primeira instância e julgam também questões cíveis e penais. Alguns Estados possuem apenas uma *District Court*, outros possuem até quatro, e o número de juízes também é variável. Os juízes são indicados pelo Presidente da República com oitiva e aprovação do Senado. Isso qualifica a atividade com grande peso político, a exemplo da administração de Bill Clinton que nomeou mulheres (Vanessa Gilmore em Houston) e representantes de minorias para o exercício da judicatura federal (*to seat on a federal bench*).

Uma última possibilidade que o contribuinte tem para discutir tributação federal encontra-se na *Court of Federal Claims*. Trata-se de tribunal de artigo 1º da constituição norte-americana, isto é, criado pelo poder legislativo, e por isso a exemplo da *Tax Court* e por isso também chamado de tribunal de origem legislativa, *legislative court*. Tem regulamento próprio, chamado de *RCFC- Rules of United States Courts of Federal Claims*. O modelo hermenêutico busca justiça, velocidade e baixos

custos. Admite-se um único remédio, a *civil action*. Proibe-se o uso do júri.

O fisco é defendido pelos procuradores da seção fiscal do departamento de justiça. Também a exemplo a *Tax Court*, a *Court of Federal Claims* tem sede em Washington, mas é itinerante, pelo que seus juizes viajam pelo país, de modo a apreciar os casos a que estão afetos. Tratam-se de dezesseis juizes, indicados pelo Presidente da República e aprovados pelo Senado, com prazo de quinze anos para exercício do cargo, renovados por mais quinze anos. É consenso de que posições dessa corte são tendencialmente menos fazendárias do que as opiniões da *Tax Court*. Apelos são dirigidos a uma das *Circuit Court of Appeals*, exatamente a *Federal Circuit Court of Appeals*, com sede também em Washington.

A possibilidade de escolha pelo contribuinte do juízo para apreciação de questão tributária promove problemas inusitados. Com efeito, porque a *Tax Court* não exige prévio pagamento, parece ser o espaço jurídico mais adequado, mais conveniente, mais dúctil, mais factível. No entanto, essa suposta economia é enganosa, na medida em que posição da *District Court* ou da *Court of Claims* pode ser mais favorável ao interessado.

É o que ocorreu com o caso *Estate of Carter vs. Commissioner*, julgado em 1971. Uma viúva, senhora Carter, apelou de uma decisão da *Tax Court* que entendeu que valores que ela recebera dos empregadores do falecido marido eram receita dela e como tal deveriam ser tributadas. Para a corte fiscal, não se configuravam doações, em relação as quais não haveria taxaçoão como renda. A *Appelate Court* descobriu que se a viúva pudesse ter recolhido previamente os valores e reclamado devolução na *District Court*, ela era seria vitoriosa. E com o objetivo de desfazer-se a injustiça, reformou-se a decisão recorrida. O caso é paradigmático, mas não é comum.

O advogado tributarista nos Estados Unidos deve fazer algumas considerações estratégicas antes de optar pelo melhor foro para discutir tributação federal. A par, naturalmente, do recolhimento de valores, a seccionar opção inicial, deve-se levar em conta outros fatores. Como a Suprema Corte entende a questão? Já houve oportunidade para que aquele tribunal superior tenha se manifestado sobre a questão em discussão?

A Suprema Corte conta com nove juizes, indicados pelo Presidente da República e ouvidos pelo Senado. Nem toda matéria tributária alcança aquele tribunal, que ainda tem discricção para escolher as matérias que vai julgar. A questão chega até a Suprema Corte por meio de um *writ of certiorari*. Trata-se de remédio outorgado pela corte mediante provocação, para que tribunal inferior envie a matéria para a corte superior. O procedimento é discricionário, deve o assunto vincular-se a questão federal e pelo menos quatro dos nove juizes da Suprema Corte devem dispor-se a julgar a discussão.

E se a Suprema Corte ainda não manifestou-se sobre a matéria sob litígio, outras perguntas devem ser objeto da curiosidade do advogado tributarista. A *Court of Appeals* da jurisdição do contribuinte insurreto já julgou a questão em disputa? Se a resposta é positiva, por causa da já citada *Golsen Rule*, a *Tax Court* deve seguir o julgamento da *Court of Appeals* que vai apreciar o feito em grau de recurso. Se negativa a resposta, a *Tax Court* terá mais discricionariedade. A *Court of Federal Claims* não é vinculada a decisão da *Court of Appeals* do domicilio do contribuinte insurgente. Portanto, se a *Court of Appeals* é desfavorável ao interessado e ainda não existe posição da corte suprema, a *Court of Federal Claims* pode representar o caminho mais adequado. Por fim, se algum tribunal já manifestou-se a favor do interesse do contribuinte, essa corte deve ser escolhida como a mais adequada.

Em resumo, nos Estados Unidos da América do Norte, o contribuinte pode discutir matéria tributária federal em três jurisdições: *Tax Court*, *Districts Courts* e *Court of Federal Claims*. Na *Tax Court* ele não precisa recolher valores para discuti-los, não pode valer-se do tribunal do júri, pode

apelar para a *Court of Appeals* de sua residência, segue o precedente da mesma casa, milita em corte legislativa de artigo 1º. e ajuíza ação em face do comissário da agência do imposto de renda. Nas várias *District Courts* o contribuinte deve pagar o valor exigido pelo fisco como condição de ajuizamento de ação, pode ser julgado pelo tribunal do júri, pode apelar para as *Court of Appeals* de sua residência, milita em corte constitucional de artigo 3º. e ajuíza ação contra o governo dos Estados Unidos. Na *Court of Claims* ele deve pagar o exigido pelo fisco para protocolar seu pedido, não pode valer-se do júri, pode apelar para a *Court of Appeals* do circuito federal em Washington, cujos precedentes deve seguir, milita em corte de artigo 1º. e ajuíza ação contra o governo dos Estados Unidos. São essas as características que informam a jurisdição norte-americana, em tema de tributação federal. Passo agora à execução fiscal.

A administração federal norte-americana pode valer-se de dois modelos para cobrar débitos tributários de contribuintes inadimplentes. O faz administrativamente (*administrative collection procedure*) ou judicialmente (*foreclosure action*). A cobrança administrativa é célere, ágil, eficiente, de muito impacto, embora plasmada por grande margem de discricionariedade por parte dos agentes do fisco.

Vislumbram e detectam cobranças que não apresentarão resultado, a dívida podre, deixando-a de lado. Concentram-se em devedores de recuperação creditícia mais factível. Agentes fazendários infernizam a vida do devedor relapso. Fazem penhora administrativa, arresto de contas bancárias, de salários, de toda sorte de bens, onde quer estejam. Arruina-se a vida comercial do executado. Legislação penal de tolerância mínima para com crimes fiscais e economia suculenta garantem o fisco na perseguição de valores não recolhidos a bom tempo. É tema que democratas e republicanos concordam. Ambiente ideológico neoliberal, de ranço calvinista, não admite evasão e sonegação fiscais. O controle e a fiscalização dos gastos públicos, o comprometimento social e a objetividade da vida cotidiana não dão espaços para os floreios de retórica, para a marmelada dos formalismos; a vida burocrática é o que é, real, funcional. Mais uma vez, o direito é experiência.

A execução fiscal por via administrativa é o meio mais comum, mais usado, garantindo a excussão de bens do devedor e a realização do crédito público sem a intervenção do judiciário, sem maiores formalidades e delongas. Com efeito, *a relutância por parte do governo norte-americano em usar o processo judicial como mecanismo de execução fiscal reflete os custos e o tempo gasto em discussões judiciais*. A opção pela execução administrativa indica grande volume de poder que o fisco concentra, prerrogativa dos agentes da *collection division*, do setor de cobrança administrativa. Trata-se de procedimento que privilegia o fisco em todas as instâncias, temido pelas conseqüências e pelo tormento que representa na vida do contribuinte. É evitado a todo custo, em face de seus desdobramentos patrimoniais, além de posteriores efeitos em âmbito penal. Dá-se em ambiente de administração, distante do judiciário, e intimida o devedor pela violência de seus passos e velocidade em seus aspectos cliométricos; é sumário. Segundo autores norte-americanos,

Agentes do imposto de renda do setor de cobrança administrativa possuem talvez o maior volume de autoridade entre todos os empregados do governo. Possuem poder para cobrar e gerenciar débitos, diminuindo-os até. Têm autoridade para arrestar e vender propriedade, tipificar e penalizar pelo não cumprimento da legislação tributária (...) A par disso tudo, possuem amplo espectro de mecanismos investigatórios.

A execução fiscal judiciária (*foreclosure action*) nas poucas vezes em que é utilizada presta-se a administrar conflitos de interesse entre credores. Tratam-se de terceiros que também têm direitos ou expectativas em relação aos bens de devedores, pelo que a administração fiscal busca o judiciário para preventivamente sanar dúvidas e senões, que possam posteriormente invalidar esforços implementados na fase administrativa. É que o

lançamento fiscal é ato perfeito, acabado, detentor de todas possíveis presunções, no que toca a plausibilidade da cobrança. Não se ousa discuti-lo em juízo. A opção pela execução administrativa chama atenção pelo fato de que, para efeitos de cobrança de créditos públicos, despreza-se o judiciário em sociedade altamente litigante, na qual pendengas jurídicas informam o núcleo da existência em sociedade, em níveis patológicos e obsessivos.

O procedimento tem início com a inscrição do débito (*assessment of tax*). Trata-se de anotação da responsabilidade de determinado pagamento pelo contribuinte em lista oficial. Não se denomina o débito de dívida ativa. Todavia, a viabilidade de imediata cobrança qualifica o crédito do Estado como perfeito e em ordem para execução. Mediante pedido, o contribuinte tem direito a cópia do documento que o configura como devedor do fisco. Inscrições suplementares podem ser feitas pelo fazenda pública, verificada a incompletude dos valores originários. O agente público preenche documento (*form 23-C, assessment certificate*) que identifica o nome do contribuinte, a dívida, seu valor, período de apuração, natureza do tributo. A partir do ato de inscrição em lista de devedor (*assessment*) o fisco tem sessenta dias para notificar o contribuinte para pronto pagamento, assim como tem dez anos para executar a dívida, administrativa ou judicialmente.

A notificação segue para o último endereço conhecido do devedor (*last known address*). Como é obrigação acessória a notificação do fisco em relação a endereços e respectivas alterações, não se discute o paradeiro do contribuinte ou do documento de notificação. Ao receber a aludida notificação o contribuinte tem dez dias para recolher os valores cobrados. Fica também informado de que há penhora iminente em contas bancárias, salários, ou quaisquer bens que possua.

Agentes do imposto de renda, no entanto, devem seguir modelo justo e equilibrado (*fair tax collection practices*). Estão proibidos de comunicar-se com o contribuinte em seu local de trabalho, de abordá-lo com descortesia, com linguagem obscena. Descumprimento dessa regra por parte do fisco, autoriza ao contribuinte ajuizar ação contra o Estado, para reclamar indenização.

Se considerado de baixo risco (*law risk*) pode o contribuinte ser procurado pelos agentes do fisco, que propõem parcelamento ou composição da dívida. Verifica-se estatisticamente que o volume de execuções fiscais, administrativas ou judiciais, têm diminuído muito nos últimos anos. Ao que consta, durante os primeiros cinco meses do ano de 2000 o imposto de renda norte-americano realizou apenas vinte e oito procedimentos de arresto (*seizure*), contra cerca de dez mil procedimentos similares em 1977.

Possibilidades de parcelamento (*installment agreements*) são muito amplas. Como regra, a dívida deve ser inferior a dez mil dólares (não contados juros e penalidades), o contribuinte não pode ser contumaz e reincidente, deve ter comprovado que tem dificuldades financeiras para adimplir a obrigação tributária imediatamente. Ele concorda em colaborar com a administração fazendária e compromete-se a recolher a dívida no prazo máximo de três anos. Em nome do fisco o secretário do tesouro tem autoridade para conceder parcelamento, se convencido de que se trata do meio mais adequado para cobrança do requerente. O deferimento de parcelamento não é regra, é mera alternativa que o fisco pode utilizar, a seu critério. Ainda,

Ao orçar valores a serem pagos o agente do fisco é instruído a fazer julgamento objetivo do quanto pode a fazenda pública cobrar sem ameaçar o sustento da família do contribuinte, o pagamento de tributos vincendos, além de receita para pagamento de prestações futuras.

Exige-se pagamento imediato de parcela devida, seguido de prestações mensais de igual valor, que são calculadas discricionariamente pelo fisco federal daquele país. Suspendem-se prazos prescricionais e exige-se que o contribuinte preste contas com freqüência, declinando sua

situação financeira; sua vida passa a ser monitorada pelo fisco. Inadimplência do contribuinte ainda suscita uma última chance de proposta de sua parte (*offers in compromise*). Ele simplesmente comprova o quanto pode pagar, como pagará e de onde vêm os recursos que utilizará. Deve preencher formulário (*form 656*), dando pormenorizada conta ao fisco de sua condição material. Respeita-se tão somente margem de valores para que o interessado possa sustentar a si e a sua família (*basic living expenses*). Valendo-se de ampla discricionariedade e convencido de que não há outro meio de cobrança o fisco federal defere o pedido e mantém o interessado sob cerrada vigilância.

Feita a notificação para pagamento pelo fisco a obrigação pode ser adimplida pelo contribuinte, de várias formas, inseridas no conceito de meios comercialmente aceitos, a saber, cheques, ordem bancária, cartão de crédito. Aceita-se também, sob regime de discricionariedade, pagamento em moeda estrangeira. Silêncio do contribuinte pode suscitar ação das autoridades do fisco, que saem a procura do devedor, a chamada *field investigation*. De tal modo,

Uma vez designado para atender um determinado caso, o agente do imposto de renda irá contactar o contribuinte para determinar o valor a ser pago, assim como novamente vai exigir pronto pagamento de todos os valores devidos. Se o contribuinte não comparece na repartição ou recusa em cooperar, o agente público pode intimá-lo para prestar informações sobre sua vida financeira.

Dada notificação válida, o procedimento de execução administrativa segue seu curso. O devedor tem vinte e um dias para pagar integralmente o débito. Ele tem apenas dez dias se o valor é superior a cem mil dólares. Se há devedores conjuntos, coobrigados (o caso mais comum dá-se entre marido e mulher), a notificação de uma das partes supre a notificação do outro interessado, segundo construção doutrinária, porquanto a linguagem do regulamento fala em *cada um dos devedores*. Todo o modelo procedimental baseia-se na regular notificação; falha do fisco nesse sentido pode justificar eventual preclusão no posterior procedimento de penhora.

Quatro passos seguem, considerando-se não adimplemento da obrigação: *lien* (pré-penhora), *levy* (penhora propriamente dita), *seizure* (arresto) e *sale by auction* (venda mediante leilão). Vislumbra-se velocidade, além da ausência de remédios em favor do contribuinte devedor, de modo que a presunção de que a obrigação deve ser adimplida a qualquer custo instrui a celeridade em favor do fisco.

A fazenda pública está autorizada a penhorar administrativamente bens do devedor. O procedimento tem início com uma fase de pré-penhora, chamada de *lien*, por meio da qual tornam-se inalienáveis os bens do contribuinte em débito para com o fisco federal. Segundo norma de regência:

Se a pessoa responsável pelo recolhimento de tributos não o faz após notificação, terá penhorada sua propriedade e direitos de propriedade, reais e pessoais, no limite da quantia devida (incluindo-se juros, valores adicionais, acréscimos legais, penalidades, acréscimos de demais valores decorrentes da dívida) em favor do governo dos Estados Unidos da América.

O regulamento fala em penhora de *propriedade* e em *direitos de propriedade*. A dicotomia complica-se porque substancialmente a matéria pode ser regulamentada por lei estadual, a configurar, entre outros, *direitos de propriedade*, indiretamente, ao dispor sobre legados e heranças.

O caso *Drye vs. United States*, julgado pela Suprema Corte em 1999, problematiza a questão. Rohn F. Drye, Jr., devia US\$ 325,000 (trezentos e vinte e cinco mil dólares) ao imposto de renda norte-americano, que já lhe enviara notificação para pagamento. A mãe do devedor deixara a ele US\$ 233,000 (duzentos e trinta e três mil dólares) ao morrer; Drye era herdeiro único e imediato dos bens da falecida progenitora. Valendo-se de lei do estado de Arkansas, onde vivia e onde localizavam-se os bens, Drye

transmitiu a sua filha os direitos que herdara da mãe. A operação era prevista em lei estadual e foi realizada em detrimento dos interesses do fisco federal. A filha de Drye, Theresa, sucedeu ao pai nos bens herdados e protegeu-os sob regime de *trust*, criando a *Drye Family 1995 Trust*.

Em 10 de maio de 1995 corte estadual declarou válida a operação e imitiu Theresa Drye na posse e na administração dos bens herdados. Enquanto isso o fisco federal penhorou os bens do *trust*, que em pronta resposta ajuizou ação em *District Court* protestando contra o ato e requerendo anulação da penhora. O fisco contestou a ação, invocando que o artigo 6321 do regulamento autorizava a constrição, pelo que evidente que havia por parte do devedor *propriedade* ou *direitos de propriedade* em relação aos bens penhorados.

Em primeira instância o fisco saiu-se vitorioso, a decisão foi confirmada pela *Court of Appeals* e a Suprema Corte confirmou os julgamentos. Se os estados podem definir *propriedade* e *direito de propriedade*, regulamentando tais instâncias, a lei federal (no caso o regulamento do imposto de renda) autoriza a penhora de ambos. Na medida em que Drye pôde transferir os bens para a filha que os reduziu à forma do *trust*, tem-se que ele exerceu um direito de propriedade, que pode ser confiscado pela fazenda pública. Além disso, os direitos do fisco (*federal tax lien*) retroagem à data do lançamento. Assim, os efeitos da penhora administrativa são dramáticos, embora sua existência não transfira imediatamente a propriedade do bem para o Estado, que precisará confirmar a penhora em procedimento chamado de *levy*.

Implementada a pré-penhora (*lien*), desfaz-se a mesma somente com a quitação da obrigação. Sutil característica do direito norte-americano informa que apenas o fisco e o devedor têm conhecimento da constrição do bem. Isso promove colisão entre o fisco e terceiros interessados, adquirentes de boa fé ou credores do contribuinte devedor. O regulamento prevê uma série de regras para proteção desses interessados nos bens do executado, limitando-se a salvaguarda dos créditos do Estado a algumas *superprioridades* (*superpriorities*).

Não se leva em frente o procedimento de penhora se o valor do débito é inferior a U\$ 5,000 (cinco mil dólares) , se o devedor é falecido, se ele não possui bens. Respeitam-se compradores de automóveis que desconheciam que o vendedor era devedor do fisco, adquirentes de bens do devedor no varejo (*personal property purchased at retail*), penhoras feitas nos bens do devedor para satisfação de honorários de advogados, entre outros. Não se respeitam, todavia, aquisições do devedor posteriores à penhora.

O noticiado conflito de interesses em âmbito de penhora administrativa é evidenciado no caso *United States vs. McDermott*, julgado pela Suprema Corte em 1993. Em 9 de dezembro de 1986 o fisco federal norte-americano lançou tributos não pagos pelo casal McDermott, relativos aos exercícios de 1977 a 1981. Em seguida iniciou-se procedimento de penhora em relação aos bens do casal. Cartórios foram notificados em 9 de setembro de 1987. Antes disso, porém, em 6 de julho do mesmo ano, Zions First National Bank ganhou ação judicial contra o casal McDermott e penhorou os bens do mesmo. O casal requereu que a justiça indicasse quem teria prioridade nos bens. A *District Court* deu preferência ao banco e a *Court of Appeals* confirmou a decisão. O fisco levou a questão a Suprema Corte. Embora não decidindo com unanimidade a corte (em opinião redigida pelo juiz Scallia, conhecido conservador nomeado pelo republicano Ronald Reagan) reformou os julgamentos iniciais. Decidiu-se pela preferência do fisco, sob a premissa de que créditos fiscais justificam penhora sobre propriedade adquirida após aquisição por terceiros. Relativizou-se o modelo de preferência creditícia, ampliando-se os poderes do Estado por via jurisprudencial.

A liberação do bem penhorado dá-se com a satisfação da obrigação, com a aceitação pelo fisco de carta de fiança (*bond accepted*), com o

reconhecimento pelo fisco de que o bem penhorado é de valor superior ao débito, com parcial quitação do débito e desinteresse do fisco na continuidade da cobrança. Libera-se o bem também (*discharge of property*), mediante substituição do mesmo, cumpridas certas condições previstas no regulamento.

Cabe apelo administrativo da penhora, dada irregularidade, a ser alegada e provada pelo interessado. Pode ser protocolado por qualquer pessoa, deve ser dirigido ao inspetor fazendário do distrito fiscal e a única matéria a ser deduzida é irregularidade na penhora. Acatando o apelo, o fisco tem quatorze dias para liberar o bem, certificando que a constrição dera-se por erro da autoridade fazendária. Antes do implemento da penhora (*levy*) o interessado tem direito a ser ouvido (*hearing*) pela autoridade fazendária, quando pode invocar direitos do cômputo e oferecer alternativos meios de pagamento, a serem aceitos na discricionariedade do fisco.

O implemento da penhora (*levy*) e o arresto (*distrain*) fazem-se também por discricionariedade do fisco, que está autorizado também a penhorar salários (*wages*) de funcionários públicos devedores de impostos. A notificação faz-se com prazo de trinta dias antes da definitiva realização do ato de constrição; dá-se uma última oportunidade para requerimento de parcelamento, realizadas condições já indicadas. Antes de imitir-se na posse do bem do devedor (com o objetivo de leiloá-lo) o fisco deve notificá-lo, no prazo acima mencionado, indicando com clareza todos os desdobramentos e passos seguintes. 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*). O bem penhorado deve ser imediatamente disponibilizado ao fisco, por parte de quaisquer pessoas que estejam em sua guarda ou posse, que podem argüir apenas irregularidade no procedimento de penhora.

CONCLUSÃO

A cobrança da dívida ativa dos entes políticos é uma atividade típica de Estado, que se baseia no artigo 132 da Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional e em decisões do Supremo Tribunal Federal.

Sabe-se que a lei sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980, foi editada com o claro e exposto propósito de agilizar a execução fiscal, criando um procedimento especial diverso da execução de quantia certa contra devedor solvente prevista no Código de Processo Civil.

Entretanto, atualmente, como ficou demonstrada no item que trata do papel da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a dívida ativa, na qual estão inscritos os créditos tributários da União, é bilionária. O que contraria todo o sistema jurídico vigente.

Em razão do fenômeno da globalização, em face do que se entende por sociedade de risco, notoriamente facilitado é o cometimento de crimes com ajuda da tecnologia. Estaria aí também ultrapassada a execução fiscal judicial.

Com efeito, o Poder Judiciário não mais se adequa ao ordenamento jurídico contemporâneo. Não há que se falar em um Judiciário que funcione como mero agente de cobrança de créditos, mas sim como instituição dedicada a aplicar o direito e promover a justiça.

O Projeto de Execução Fiscal Administrativa prima pela celeridade dos atos executivos, pela eficiência do sistema de cobrança forçada. Por isso, entende-se ser imprescindível a constituição de uma graduação da dívida ativa, no sentido de que até certo patamar a opção seria a efetivação de um Protesto do Título Executivo no Tabelionato competente e, também, a possibilidade de inscrição da inadimplência nos órgãos de proteção ao crédito, tal como o SERASA.

Certamente, num Processo Administrativo que possibilite a salvaguarda dos direitos fundamentais do contribuinte, como é o caso da previsão de Embargos à Execução sem necessidade de garantia do juízo e o resguardo da reserva jurisdicional para a penhora de faturamento de empresas ou de dinheiro, no sentido, ainda, de que a própria Fazenda Pública possa promover a suspensão da execução fiscal quando da pertinência de alegações do sujeito passivo, numa aplicação homogênea da legislação.

Tendo em vista que a Constituição traz em si os elementos integrantes (componentes ou constitutivos) do Estado, a idéia aqui desenvolvida não se trata de exegese constitucional ampliativa, mas a própria leitura que o sistema de organização do Estado proporciona. É a idéia de Fazenda Pública, que identifica-se tradicionalmente como a área da Administração Pública que trata da gestão das finanças, bem como da fixação e implementação de políticas econômicas. Em outras palavras, Fazenda Pública é expressão que se relaciona com as finanças estatais, estando imbricada com o termo Erário, representando o aspecto financeiro do ente público. Não é por acaso a utilização, com freqüência, da terminologia *Ministério da Fazenda* ou *Secretaria da Fazenda*, para designar, respectivamente, o órgão despersonalizado da União ou do Estado responsável pela política econômica desenvolvida pelo Governo.

A Execução Fiscal Administrativa não fere o conteúdo das limitações constitucionais ao poder de tributar, já reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal como garantias individuais dos contribuintes tributários. Nesse ponto, como todo e qualquer direito fundamental, possuem caráter histórico e não são absolutos, havendo muitas vezes, no caso concreto, certos conflitos de interesse. Aliás, ou vem discriminada expressamente na própria Constituição (exemplo: direito de propriedade *versus* desapropriação), ou caberá ao intérprete, no caso concreto, decidir qual direito deverá prevalecer, levando em consideração a regra da máxima observância dos direitos fundamentais envolvidos, conjugando-os com sua mínima restrição.

Ademais, entende-se ser imprescindível a concretização da legitimação, num processo administrativo de execução fiscal dos créditos tributários, ora sustentado, com esteio nas regras e postulados do princípio do devido processo legal substancial, no sentido de que se respeite o princípio da finalidade, o contraditório e a ampla defesa, a vedação à produção de provas ilícitas, a vedação da exigência de depósitos recursais, de forma a manter respeito ao direito de petição, enfim, com base na idéia de que também à Administração Pública cabe velar pelos direitos fundamentais, como muito bem esclarece a Lei Federal 9.784/1999, ao dispor sobre as regras do Processo Administrativo.

REFERÊNCIAS

ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Anteprojeto de Lei: **Dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências**. Ofício nº 624, de 14 de Março de 2007. Disponível em: <<http://pgfn.fazenda.gov.br/pgfn-internet/noticias/pgfn-apresenta-proposta-de-execução-fiscal-administrativa>> Acesso em 10 abr. 2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Conselho da Justiça Federal. **Manual da Execução Fiscal**. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/download/manual3.pdf>> Acesso em 17 abr. 2008.

CARVALHO, Nemias Nunes. **Execução Fiscal**. 1. ed. São Paulo: Forense, 2006.

CASSONE, Vitorio e CASSONE, Maria Eugênio Teixeira. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CUNHA, Leonardo José Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

JÚNIOR, Humberto Theodoro. **Lei de Execução Fiscal**. 10. ed. São Paulo: Forense, 2007.

_____. **Reforma da Execução do Título Extrajudicial**. 10. ed. São Paulo: Forense, 2007.

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Aspectos controvertidos da cobrança de créditos tributários. **Revista dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 144, p. 45-55, set. 2007.

PRUDENTE, Antonio Souza. **Perfil de uma Nova Execução Fiscal: Cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública**. Cobrança Administrativa do Crédito da

Fazenda Pública. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1321>>
Acesso em 3 dez. 2007.

LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 11^a ed. São Paulo: Método, 2007.