



UEPB

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
CURSO DE BACHAREL EM DIREITO**

MILKA MYRELLE VIEIRA RAMOS

**A INEFICÁCIA DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL NA SATISFAÇÃO DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**CAMPINA GRANDE - PB
2022**

MILKA MYRELLE VIEIRA RAMOS

**A INEFICÁCIA DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL NA SATISFAÇÃO DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada à Coordenação de Graduação em Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira.

**CAMPINA GRANDE - PB
2022**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

R175i Ramos, Milka Myrelle Vieira.
A ineficácia da ação de execução fiscal na satisfação do crédito tributário [manuscrito] / Milka Myrelle Vieira Ramos. - 2022.
43 p.

Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2022.
"Orientação : Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira, Coordenação do Curso de Direito - CCJ."

1. Crédito tributário. 2. Ação de execução fiscal. 3. Ineficácia tributária. I. Título

21. ed. CDD 343.04

MILKA MYRELLE VIEIRA RAMOS

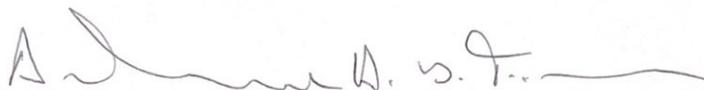
A INEFICÁCIA DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL NA SATISFAÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso à
Coordenação de Graduação em Direito da
Universidade Estadual da Paraíba, como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: 20/09/2022

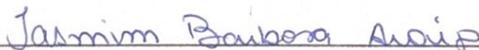
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Esp. Laplace Guêdes Alcoforado de Carvalho
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Profa. Esp. Jasmim Barbosa Araújo
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Aos meus pais e ao meu irmão, que sempre foram a minha base e fonte de todo amor, DEDICO.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida, pela sua abundante graça concedida diariamente e por tudo aquilo que não conseguiria mensurar em palavras. Agradeço aos meus pais, que sempre foram meu suporte, minha base e minha fonte inesgotável de amor, se hoje posso ir mais longe, é porque os tenho como guia e, principalmente, como porto. Agradeço ao meu irmão, meu companheiro de vida e que mesmo distante, se faz presente diariamente.

Ao meu namorado, Helon Airã, que sempre acreditou em mim e está comigo em todos os momentos, me auxiliando na caminhada e me fazendo enxergar além, bem como toda a sua família, que sempre me acolhe carinhosamente, me fazendo se sentir em casa mesmo estando há mais de 100km dela.

À minha amiga, Beatriz Siqueira, que sempre esteve comigo no decorrer da caminhada, desde o primeiro trabalho em grupo até os últimos dias dentro da Universidade Estadual da Paraíba, bem como aos demais amigos, Flayane, Renally, Bruna, Luana, Luíza, Rebeca e Pedro, que sempre me acolheram e tanto me ajudaram, tornando a caminhada mais leve.

Aos colegas da 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Campina Grande e do Ministério Público Federal, locais onde tive a oportunidade de estagiar e que me fizeram crescer profissionalmente.

Às minhas colegas de apartamento, que sempre propiciaram um ambiente agradável, confortável e divertido para compartilhar as alegrias e os perrengues da vida estudantil.

Ao professor Alexandre Henrique Salema Ferreira, pela orientação, disponibilidade e comprometimento.

À Universidade Estadual da Paraíba, pela oportunidade de me formar no curso de Direito e por todas as experiências e oportunidades vivenciadas nesses últimos 5 anos.

Por fim, agradeço a todos aqueles que diretamente ou indiretamente me auxiliaram durante esse período da graduação, mas além disso, agradeço a todos os professores que tive a honra de ser aluna durante toda a minha trajetória como discente, que não se encerra agora. Enfim, obrigada por me afetarem positivamente.

“Feliz aquele que transfere o que sabe e aprende o que ensina”.

(Cora Carolina)

RESUMO

Após a inscrição em dívida ativa do crédito tributário, a Fazenda Pública tem o poder-dever de iniciar a execução judicial destinado à sua cobrança. Com esse fim, a regra é o ajuizamento da ação de execução fiscal, prevista na Lei nº 6.830/1980 (LEF). Contudo, dados demonstram que a ação de execução judicial do crédito tributário não tem se mostrado eficaz na persecução do seu objetivo final. Por tal razão, o presente trabalho buscou identificar as causas que influenciam na ineficácia da ação de execução fiscal, mesmo diante de tantas prerrogativas concedidas à Fazenda Pública, bem como, as alternativas ao processo judicial que podem ser adotadas pela Fazenda Pública. Para isso, será analisada uma ação de execução fiscal que tramita em uma das Varas da Fazenda Pública da Comarca de Campina Grande/PB, ajuizada pela Fazenda Pública Municipal em face de um sujeito passivo. A pesquisa realizada utilizou o método dedutivo. Quanto à abordagem do problema, utilizou-se da pesquisa qualitativa e, no tocante aos métodos de procedimento, aplicou-se à pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. O caminho para a celeridade e eficácia na satisfação do crédito tributário perpassa primeiro, pela adoção de meios alternativos ao ajuizamento da ação de execução fiscal, como os meios extrajudiciais já existentes, segundo pela adoção de parâmetros mínimos para o ajuizamento do processo judicial, como um estudo prévio quanto à solvência do sujeito passivo e a possibilidade de satisfação do crédito tributário.

Palavras-Chave: Crédito tributário. Ação de execução fiscal. Ineficácia Tributária.

ABSTRACT

After the tax credit is registered as an active debt, the Public Treasury has the power-duty to initiate the process of collecting said credit. To this end, the rule is the filing of tax enforcement action, regulated by Law no. 6,830/80 (LEF). However, data show that this tax credit collection model has not been effective in pursuing its ultimate goal. For this reason, the present work sought to identify the causes that influence the ineffectiveness of the tax enforcement action, even in the face of so many prerogatives granted to the Public Treasury, as well as the alternatives to the judicial process that can be adopted by the Public Treasury. For this, a tax enforcement action will be analyzed that is being processed in one of the Public Treasury Courts of the District of Campina Grande/PB, filed by the Municipal Public Treasury in the face of a taxable person. The research carried out used the deductive method. As for the approach to the problem, qualitative research was used and, regarding to procedural methods, it was applied to bibliographic, documentary and case study research. The path to speed and efficiency in the satisfaction of the tax credit involves, first, the adoption of alternative means to the filing of the tax enforcement action, such as the existing extrajudicial means, secondly, by the adoption of minimum parameters for the filing of the judicial process, as a preliminary study regarding the solvency of the taxable person and the possibility of satisfying the tax credit.

Keywords: Tax credit. Tax enforcement action. Ineffectiveness Tax.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF	Constituição Federal
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CRI	Cartório de Registro de Imóveis
CTN	Código Tributário Nacional
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
LEF	Lei de Execução Fiscal
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJPB	Tribunal de Justiça da Paraíba

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL	13
2.1	AÇÃO EXECUÇÃO FISCAL COMO MECANISMO DE SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	18
3	ESTUDO DE CASO: ANÁLISE DE UMA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA PELA FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL EM UMA DAS VARAS DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE CAMPINA GRANDE/PB	20
3.1	IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU.....	20
3.2	ANÁLISE DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA PELA FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL DE CAMPINA GRANDE EM FACE DO CONTRIBUINTE DEVEDOR DO IPTU.....	22
4	A COMPROVADA INEFICÁCIA DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL, SUAS CAUSAS E AS ALTERNATIVAS PARA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA	28
4.1	DADOS ACERCA DA INEFICÁCIA DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	28
4.2	CAUSAS QUE CONTRIBUEM PARA A INEFICÁCIA DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL NA SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	30
4.2.1	<i>Morosidade do Poder Judiciário.....</i>	<i>30</i>
4.2.2	<i>Resistência Fiscal.....</i>	<i>32</i>
4.2.3	<i>Falhas do procedimento administrativo e judicial.....</i>	<i>34</i>
4.3	ALTERNATIVAS À EXECUÇÃO FISCAL.....	36
5	CONCLUSÃO.....	40
	REFERÊNCIAS.....	42

1 INTRODUÇÃO

A ação de execução fiscal foi instituída e regulamentada pela Lei nº 6.830/1980 com o objetivo de propiciar à Fazenda Pública mecanismos e prerrogativas que possibilitem a satisfação do crédito tributário. Assim, diferentemente das demais ações de execução – aquelas ajuizadas por particulares – a ação de execução fiscal tem rito próprio, se inicia com a simples penhora dos bens do devedor e perpassa por uma série de institutos de constrição de bens e direitos.

A adoção de tais mecanismos justifica-se pela natureza do crédito que está sendo executado – quando tratar-se do crédito tributário –, pois se busca garantir um crédito que pertence ao Estado e que, se satisfeito, retornará em melhoria para toda a sociedade. A evidente preocupação do legislador tem fundamento na necessidade de dotar o Estado de mecanismos legais necessários à recuperação de ativos provenientes dos tributos, receitas derivadas indispensáveis para que o Estado realize suas atividades-fim. Por certo, uma baixa arrecadação dos tributos refletiria diretamente no desenvolvimento socioeconômico da sociedade e na consecução de direitos fundamentais sociais e individuais previstos na Constituição Federal de 1988.

Apesar disso, mais de quarenta anos depois da publicação da Lei nº 6.830/1980 e, mesmo diante de todas as vantagens concedidas por ela, esse objetivo não foi alcançado, de modo que, as ações de execução fiscal compreendem a maior parte das ações ajuizadas perante o Poder Judiciário.

O fato é que há uma série de causas que vão desde o lançamento do crédito tributário até a sua cobrança judicial que contribuem para a ineficácia da ação de execução fiscal. Por isso, torna-se necessário questionar os meios já existentes de satisfação do crédito. Diante desse contexto, coloca-se o seguinte problema: o que gera a ineficácia da ação de execução fiscal mesmo diante de tantas prerrogativas concedidas à Fazenda Públicas e quais os métodos podem ser adotados para que se evite as infrutíferas tentativas de satisfação do crédito tributário?

O presente Trabalho de Conclusão do Curso (TCC) tem como objetivo geral analisar a ação de execução fiscal instituída e regulamentada pela Lei nº 6.830/1980, denominada de Lei de Execução Fiscal (LEF), além de buscar averiguar a sua eficácia na persecução do seu objeto final, que é a satisfação do crédito tributário.

Visando esclarecer o ponto suscitado acima, o presente trabalho perpassa, no capítulo 1, sobre alguns aspectos gerais quanto ao crédito tributário e à ação de execução fiscal regulamentada pela LEF.

No capítulo 2, como paradigma para a análise das dificuldades encontradas pela Fazenda Pública na ação de execução fiscal, realizou-se um estudo de caso, especificamente, uma ação de execução fiscal que tramita em uma das Varas da Fazenda Pública da Comarca de Campina Grande/PB, ajuizada pela Fazenda Pública Municipal em face do sujeito passivo, pessoa física.

Por fim, no capítulo 3, apresentou-se alguns dados quanto às ações de execução fiscal em todo o país, e em seguida, pontuou-se alguns fatores que influenciam na ineficácia da ação de execução fiscal, como a morosidade do Poder Judiciário, a deficiência dos métodos adotados pela Administração Pública ainda em fase administrativa, a resistência da população brasileira para efetuar o pagamento dos tributos e por fim a necessidade de desjudicialização da cobrança do crédito tributário e a adoção de medidas alternativas à ação de execução fiscal.

A fim de se alcançar os objetivos da presente pesquisa, foi utilizado o método dedutivo, uma vez que a pesquisa parte de uma premissa geral, a ineficácia da ação de execução fiscal, para um caso em particular, que é a ação de execução fiscal objeto de estudo. Quanto à abordagem do problema, utilizou-se da pesquisa qualitativa.

Já quanto aos métodos de procedimento, aplicou-se à pesquisa bibliográfica, documental, na medida em que foi utilizado material já publicado, livros, dissertações e teses; materiais que não passaram por um tratamento analítico, dados publicados; bem como materiais que envolvem um estudo profundo de um caso concreto de execução fiscal no Município de Campina Grande.

Ademais, a relevância da temática se justifica pelos dois pontos primordiais. Primeiro, a sobrecarga que o ajuizamento diário de diversas ações de execução fiscal ocasiona ao Poder Judiciário. E, o segundo, pelas dificuldades encontradas na ação de execução fiscal e a impossibilidade de satisfação do crédito tributário e, conseqüentemente, uma baixa na arrecadação dos tributos, o que implica em perdas de receitas públicas para a União, Estados-membros e Municípios.

Portanto, os resultados obtidos propiciaram elementos que fomentem discussões acerca da falibilidade do atual modelo de execução fiscal, bem como dos procedimentos administrativos que a antecedem à ação de execução fiscal.

Por fim, a escolha do tema adveio do fato da autora ter sido estagiária em uma das Varas da Fazenda Pública na Comarca de Campina Grande/PB, o que lhe propiciou uma análise prática da ineficácia ora examinada, despertando a curiosidade para entender as razões que a ocasiona. Ademais, foi em razão das atividades de estágio desenvolvidas que a autora teve contato com a ação de execução fiscal analisada no decorrer deste trabalho.

2 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL

A incidência de qualquer tributo depende da ocorrência do fato gerador. Desse modo, sempre que um indivíduo realizar atividades que configuram hipóteses de incidência previstos em lei, surge para o Estado o poder-dever de constituir o crédito tributário e realizar a sua cobrança, que se dará pela via administrativa e, posteriormente, se frustrada a primeira, pela via judicial.

O conceito de tributo compreende, objetivamente, o disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966).

Observam-se pontos relevantes que precisam ser destacados na conceituação acima: i) prestação pecuniária, ou seja, é uma obrigação de dar dinheiro, de pagar; não podendo ser substituída por prestação *in natura* (bens) ou *in labore* (trabalho); ii) compulsória, que compreende a obrigatoriedade do contribuinte em realizar a obrigação, sendo implícito que inexistente margem de liberdade individual – ao sujeito passivo resta apenas a liberdade de realizar ou não o fato gerador, contudo, uma vez realizado, ele é compelido a cumprir com a obrigação tributária ocasionada; iii) que não constitua sanção de ato ilícito. Em outras palavras, o tributo não pode ser um meio sancionatório empregado pelo Estado em face daquele contribuinte, sendo que a obrigação de pagar decorre exclusivamente da ocorrência do fato gerador (a doutrina ressalta que essa é a principal diferença entre tributo e multa); iv) instituída em lei, em respeito ao princípio da legalidade estrita, que impõe a necessidade de previsão legal para a criação do tributo, seja ordinária ou complementar, constando em lei todos os elementos objetivos e subjetivo da obrigação tributária; V) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, correspondendo ao poder-dever que a Fazenda Pública tem de cobrar o tributo uma vez ocorrido o fato gerador. Assim, como não há voluntariedade para o sujeito passivo pagar ou não o tributo, não há liberdade para a Administração Pública cobrar ou não o tributo.

Como ressalta Machado Segundo (2019):

O tributo, como realidade institucional, somente pode ser considerado como validamente instituído quando todos os elementos da definição em comento forem atendidos, além de respeitadas as demais normas da ordem jurídica que tratam da competência tributária e de seus limites. (SEGUNDO, 2019, p. 76).

Uma questão relevante diz respeito ao lançamento tributário. Observa-se que a constituição definitiva do crédito tributário advém de diversos conceitos e fases. A primeira delas é a previsão em lei daquela hipótese de incidência. A segunda, tem relação com o fato de o sujeito passivo ter realizado concretamente o fato gerador, fazendo surgir a relação jurídico-obrigacional-tributária (obrigação tributária principal). Segundo Ricardo Alexandre (2021, p. 353):

A relação jurídico-tributária é eminentemente obrigacional, tendo, no polo ativo (credor), um ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) ou outra pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa e, no polo passivo (devedor), um particular obrigado ao cumprimento da obrigação.

Seguindo a linha de raciocínio que nos leva até a constituição definitiva do crédito tributário e a sua respectiva cobrança, administrativa ou judicial, com a relação jurídico-obrigacional-tributária entre Estado e sujeito passivo, surge para o primeiro um crédito tributário que precisa ser lançado. O conceito de lançamento é definido pelo próprio CTN, que em seu art. 142 dispõe:

Art. 142 Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL, 1966).

Assim, tem-se que o lançamento é um procedimento administrativo pelo qual a autoridade administrativa delimita a obrigação tributária, tornando-a líquida, certa e exigível, conceito adotado pelo CTN, mas a doutrina discute se se trata de procedimento ou ato administrativo. Isso pois, conforme esclarece Alexandre (2020), procedimento configura-se como uma série de atos sistematicamente organizados que visa produzir um resultado específico. Assim, o lançamento seria procedimento na medida em que a autoridade competente realiza uma série de atos vinculados e

previstos por lei, para efetuar o lançamento. Quanto à possibilidade de ser ato administrativo, justifica-se pelo fato de que, embora seja realizado diversos atos, nenhum deles é suficiente para, por si só, gerar o lançamento, logo, apenas o conjunto de procedimentos teria tão aptidão, o que configura a unilateralidade presente nos atos administrativos.

Distante da celeuma doutrinária, o fato é que uma vez realizado o lançamento, está constituído o crédito tributário, que por sua vez corresponde à formalização da relação jurídica decorrente do nascimento da obrigação tributária, como elucidado do art. 142 do CTN, propiciando ao Estado a cobrança do tributo em face do sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário), encerrando, assim, a fase oficiosa do lançamento tributário. Contudo, é necessário saber se essa constituição é definitiva ou se pode sofrer alterações, posto que a constituição definitiva do crédito tributário influi diretamente na contagem dos prazos decadencial e prescricional.

Quanto ao momento em que ocorre a constituição definitiva do crédito tributário, assim como a própria natureza do crédito tributário, é tema de grande celeuma na doutrina, isso pois, para alguns autores a constituição definitiva dar-se-á no momento que o lançamento é regularmente notificado ao sujeito passivo. Para parte da doutrina, a constituição definitiva dar-se-á somente quando não houver mais recursos na esfera administrativa, ou seja, o sujeito passivo não poderia mais se insurgir contra o lançamento tributário e seus elementos, devendo tão somente pagar o tributo devido. Por fim, outros doutrinadores entendem que a constituição definitiva dar-se-á apenas quando o crédito for inscrito em dívida ativa.

Diante dessas discussões doutrinárias, adotar-se-á neste trabalho o pressuposto de que o lançamento e sua respectiva notificação constitui definitivamente o crédito tributário. Em outras palavras, após a constituição do crédito tributário e a posterior notificação do sujeito passivo, o tributo passa a ser exigível e a administração pública poderá exercer atos de cobrança. Porém, é necessário frisar que o crédito tributário definitivamente constituído através do lançamento tributário não porta a condição de imutabilidade, isso pois o art. 145 do CTN apresenta algumas hipóteses nas quais o lançamento poderá ser alterado. São elas: i) impugnação do sujeito passivo; ii) recurso de ofício; iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa.

Assim, desde o momento em que o sujeito passivo é regularmente notificado, o crédito tributário estará constituído definitivamente. Portanto, exaurido o prazo para o pagamento ou para respectiva impugnação, sem que o sujeito passivo realize tais

atos, o crédito é, desde logo, exigível na esfera administrativa. Esse tem sido o entendimento jurisprudencial adotado pelo Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO ASSENTADO EM PREMISSAS EXTRAÍDAS DA ANÁLISE DO ACERVO PROBATÓRIO DOS AUTOS. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. PRESCRIÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DATA DA NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

1. [...]

2. É entendimento assente nesta Corte que, uma vez **constituído o crédito tributário pela notificação do auto de infração, não há falar em decadência, mas em prescrição**, cujo termo inicial é a data da constituição definitiva do crédito. **Não havendo impugnação pela via administrativa, caso dos autos, o curso do prazo prescricional inicia-se com a notificação do lançamento tributário.**

3. Agravo regimental não provido” (STJ, AgRg no REsp 1.485.017/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/12/2014). [grifos nossos].

O art. 174 do CTN dispõe que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Assim, conforme apresentado acima, o entendimento do STJ é de que, se não houver impugnação pela via administrativa, o curso do prazo prescricional inicia-se com a notificação do lançamento tributário. Logo, a interpretação nos leva ao entendimento de que a constituição definitiva – aquela em que se inicia a contagem do prazo prescricional – ocorre após o sujeito passivo ter sido regularmente notificado do lançamento.

Contudo, muito se questiona quanto ao caráter definitivo do crédito tributário quando o sujeito passivo apresenta impugnação ao lançamento tributário, já que tal impugnação, como salientado acima, é causa de alteração do lançamento tributário e, por conseguinte, do próprio crédito tributário constituído. Assim como falar-se-á em crédito definitivamente constituído se ele poderá sofrer alterações? A resposta dessa pergunta encontra respaldo legal no art. 151, III do CTN, que traz as reclamações e os recursos – claro, neles se inserem as impugnações – como uma das causas de suspensão do crédito tributário. Desse modo, se o crédito tributário estivesse constituído provisoriamente não haveria no que se falar em suspensão, considerando que se há suspensão significa que a coisa já está produzindo seus respectivos efeitos, neste caso, já está dotada de exigibilidade.

Sobre o tema, Carvalho (2019) esclarece:

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura (CARVALHO, 2019, p. 497).

Deixando as discussões doutrinárias de lado e retomando ao percurso que nos levará até o ajuizamento da ação de execução fiscal, tem-se que, conforme salientado acima, é imprescindível a regular notificação do sujeito passivo do lançamento tributário efetuado pela Fazenda Pública, na qual será determinado o prazo para que ele pague a dívida ou a impugne e, optando pela segunda hipótese, instaura-se um procedimento administrativo, ou seja, quando o sujeito passivo apresenta impugnação ao lançamento tributário, inaugura-se a fase contenciosa do procedimento, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe do processo administrativo fiscal no âmbito federal.

Por evidente, a possibilidade de impugnação pelo contribuinte decorre do direito de petição e das garantias do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, previstos na Constituição Federal de 1988. Assim, mediante a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, a Fazenda Pública exercerá seu autocontrole para revisar atos e procedimentos por ela realizados.

Apresentada a impugnação, ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme previsto no art. 151, III do CTN. Isso porque, a impugnação, como ressaltado acima, propicia à Administração Pública a revisão dos seus próprios atos, podendo alterar o valor do montante lançado, o sujeito passivo, entre outros elementos que caracterizam o crédito tributário. Assim, somente quando finalizado o processo administrativo tributário, se for o caso, retoma-se a exigibilidade do crédito tributário e a Fazenda Pública poderá realizar atos de cobrança.

Os primeiros atos de cobrança são aqueles ainda administrativos, como a notificação para que o sujeito passivo efetue o pagamento da dívida, sob pena de inscrição em dívida ativa e posterior cobrança judicial. Neste ponto, observa-se que, até que se chegue no ajuizamento da ação de execução fiscal o caminho administrativo é demasiadamente extenso, tendo o contribuinte diversos meios de impugnação ou de negociação da dívida tributária com a Administração Pública, de

modo que a execução fiscal é o ponto extremo da cobrança do crédito tributário, diante do inadimplemento pelo sujeito passivo da obrigação tributária

2.1 Ação execução fiscal como mecanismo de satisfação do crédito tributário

A ação de execução fiscal, disciplinada através da Lei nº 6.830/1980, consiste em um conjunto de meios processuais que busca tão somente a satisfação do crédito tributário perante o Poder Judiciário, limitando-se ao que foi verificado no procedimento administrativo. Em sendo assim, o principal título que respalda o ajuizamento da execução fiscal é a Certidão de Dívida Ativa (CDA), que por sua vez configura-se como um título executivo extrajudicial que goza de presunção de liquidez, certeza e exigibilidade. Quanto aos aspectos conceituais da execução fiscal, Hugo de Brito Machado Segundo (2019) explica:

É uma espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva. Isso significa que através dele não se busca o acertamento da relação conflituosa, mas sim a satisfação do direito já acertado e não adimplido, representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Seu papel, no âmbito tributário, é o de obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas respectivas autarquias ou fundações) devidamente constituído, vencido, exigível e não pago (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 603).

Saliente-se que a execução fiscal tem regulamentação específica, como já citado acima, aplicando-se a ela o Código de Processo Civil apenas de modo subsidiário, conforme previsão disposta no art. 1ª da Lei nº 6.830/1980. Isso porque, diferentemente das execuções em geral, na execução fiscal, busca-se a satisfação de quantia pertencente ao Estado, de modo que, a preservação do interesse e do patrimônio público justifica a necessidade da adoção de um rito específico, por vezes menos solene e com prerrogativas e privilégios atribuídos à Fazenda Pública. Assim, a legitimidade ativa para a propositura da ação de execução fiscal recai, em geral, sobre a Fazenda Pública federal, estadual ou municipal, em congruência com a competência tributária. Para Rocha (2016):

O regime diferenciado disposto pela LEF, prestigiando o interesse público a ele indissociável, se deu por opção legislativa em busca da

consecução de eficiência e celeridade para a satisfação do crédito exequendo, constituindo-se um regime especial impregnado de prerrogativas instrumentais. (ROCHA, 2020, pág. 42 *apud* MARTINS, 2016).

Nesse sentido, observa-se que a ação de execução fiscal foi remodelada pela LEF para que se tenha êxito na satisfação do crédito e a consequente recuperação de créditos tributários inscritos em dívida ativa. Entretanto, os objetivos idealizados pelo legislativo não têm sido alcançados na prática, passados pouco mais de quarenta anos desde a edição da LEF, conforme será detalhado a seguir.

Primeiramente, passasse-se a uma análise técnica do rito processual previsto pela LEF. Ajuizada a ação de execução fiscal, ocorre a citação do executado para pagar ou garantir a dívida no prazo de 5 (cinco) dias, nos termos do art. 8º da LEF. Não tendo sido realizado o pagamento, opostos embargos à execução ou apresentado exceção de pré-executividade – ou tendo esses instrumentos sido indeferidos –, ocorre a penhora, que poderá recair sobre qualquer bem do executado, exceto aqueles absolutamente impenhoráveis, conforme dispõe o art. 9º da LEF.

Na busca da satisfação do crédito tributário em fase de execução fiscal, diversas são as medidas adotadas pela Fazenda Pública, seja o bloqueio de ativos financeiros, seja o bloqueio de veículos automotores, penhora de imóveis e em casos mais específicos, a penhora sobre o faturamento da empresa executada, entre outras diligências constritivas e satisfatórias. Ademais, sempre que se mostram infrutíferas tais providências, a Fazenda Pública tem a prerrogativa de requerer a suspensão da execução fiscal pelo prazo de 1 (um) ano, até que se encontrem bens os quais possa recair a penhora, sendo interrompido o prazo prescricional, nos termos do art. 40, *caput*, da LEF.

Contudo, mesmo com tantos mecanismos e prerrogativas concedidas pela referida lei à Fazenda Pública, a realidade é que as execuções fiscais ainda encontram óbices na consecução do seu objetivo final, tornando-se, em certa medida, ineficazes na satisfação do crédito tributário.

3 ANÁLISE DE UMA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA PELA FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL EM UMA DAS VARAS DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE CAMPINA GRANDE/PB

Como modo de ilustrar tudo que o que já foi e ainda será discutido no presente trabalho, far-se-á uma análise de uma execução fiscal municipal que tramita em uma das varas da Fazenda Pública na Comarca de Campina Grande/PB, ajuizada pelo Município de Campina Grande (sujeito ativo) em face de uma pessoa física (sujeito passivo). A ação de execução fiscal em comento tem como objeto a satisfação de um crédito tributário referente ao inadimplemento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, pelo sujeito passivo.

3.1 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU

Antes de analisarmos o rito processual em referida execução fiscal, faz-se necessário pontuarmos alguns aspectos relevantes em relação ao IPTU. O art. 156, I, da CF/88 atribuiu aos Municípios e ao Distrito Federal, considerando sua natureza híbrida, a competência tributária para instituir o IPTU, isso significa dizer que apenas esses entes federativos poderão instituir esse tributo, a qualquer tempo, e, caso não o faça, o tributo não será instituído em seu território por qualquer outro ente, em virtude das características da facultatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade e irrenunciabilidade da competência tributária, como esclarece Machado Segundo (2018).

Contudo, considerando que a instituição, regulação e arrecadação de qualquer tributo importa em receita para os entes federativos, raramente encontraremos um ente federativo deixando de instituir um tributo o qual à Constituição Federal lhe atribuiu competência para tanto, principalmente no tocante ao IPTU, imposto com natureza predominantemente fiscal – embora cumpra papel extrafiscal atribuído pelo art. 182, §4º, da CF/88 – e que constitui fonte de arrecadação de receita municipal.

Nas classificações doutrinárias, o IPTU se enquadra como um imposto real, uma vez que recai sobre o bem, independentemente de quem seja o contribuinte e a ele está atrelado, acompanhando-o. Assim, se, por exemplo, o proprietário de um imóvel localizado na área urbana resolver realizar a venda deste imóvel, o IPTU que

porventura esteja inadimplente acompanhará o bem, de modo que o novo proprietário passará a ser o responsável tributário pelo respectivo pagamento. Já no tocante aos aspectos elementares do IPTU, podemos elencar: o fato gerador; o contribuinte; a base de cálculo; alíquota; e por fim, o lançamento. Neste sentido, art. 32, *caput*, do CTN dispõe:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. (BRASIL, 1966).

O fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, localizado na zona urbana. O primeiro ponto que precisa ser destacado é de que o imóvel, necessariamente, deverá estar inserido em zona urbana, que por sua vez corresponde aquela área definida em lei municipal, mas que deverá atender, pelo menos, dois requisitos de melhoramentos construídos e mantidos pelo Poder Público, como por exemplo o abastecimento de água e o sistema de esgoto sanitários, conforme previsto no art. 32, §1º, do CTN. Ademais, o CTN, em referido artigo, em seu §2º estabeleceu que o Município também poderá considerar como área urbana as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana. O segundo ponto quanto ao fato gerador do IPTU refere-se aos bens imóveis por natureza ou por acessão física, de modo que, conforme explica Alexandre (2020, p. 773), o primeiro corresponde “ao solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e os frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo”; ao passo que o segundo refere-se a “tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano”. Portanto, conclui-se que o fato gerador do IPTU recai tanto sobre o imóvel, popularmente conhecido como terreno, como na construção nele realizada.

No tocante ao contribuinte, elemento primordial na instituição de qualquer tributo, o art. 34 do CTN dispõe que o é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Observa-se que o contribuinte não é apenas o proprietário do imóvel, mas também é contribuinte aquele que detém direitos reais derivados do direito de propriedade e, assim, poderá exercer algum dos poderes inerentes à propriedade. O terceiro elemento citado acima trata-se da base

de cálculo, que, no IPTU é o valor venal do imóvel, conforme prevê expressamente o art. 33, *caput*, do CTN. Ainda no que diz respeito aos elementos constituintes objetivos da obrigação tributária que influem no cálculo do IPTU, destaca-se a alíquota, que pode variar de acordo com uso do imóvel e a sua localização, bem como, ser progressivo em razão do valor do imóvel, nos termos do art. 156, §1º, da CF/88. Por fim, o lançamento do IPTU enquadra-se nos casos de lançamento por ofício, uma vez que a própria autoridade fazendária realiza o lançamento com base nos dados que detém, não havendo a necessidade de interferência do sujeito passivo.

3.2 Análise da ação de execução fiscal ajuizada pela Fazenda Pública Municipal de Campina Grande em face do contribuinte devedor do IPTU

Após breves considerações acerca do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e seus principais elementos constitutivos, bem como sua relevância na arrecadação tributária municipal, passaremos a uma análise da ação de execução fiscal objeto de estudo deste trabalho.

A execução fiscal em comento foi ajuizada pelo Município de Campina Grande na condição de sujeito ativo, isso pois, como ressaltado acima, a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Municípios a competência para a instituição do IPTU e, como decorrência de tal competência, cabe ao respectivo ente federativo a cobrança do crédito tributário resultante da obrigação tributária existente entre o Município e o contribuinte, proprietário do imóvel urbano. Por evidente, em respeito a um mero aspecto lógico, temos como sujeito passivo da ação de execução fiscal aquele que integra o outro polo da relação tributária, ou seja, o contribuinte inadimplente, no caso em comento, pessoa física proprietária do imóvel

Conforme preconiza o art. 6º, §1º da LEF, para o ajuizamento de uma ação de execução fiscal, além da petição inicial, é imprescindível que a Fazenda Pública apresente a Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial que serve de base para cobrança judicial dos créditos não pagos à Fazenda Pública, que goza de presunção relativa de certeza e liquidez, nos termos do art. 204, CTN. Ressalta-se que a CDA deverá conter diversos requisitos legais que possibilitam, dentre outras coisas, a identificação do devedor, o valor devido e a origem da dívida, dispostos no art. 202 do CTN e no art. 2º, §5º da LEF. Tais requisitos são tão importantes que a omissão ou o erro de qualquer um deles importará em causas de nulidade da inscrição

e da execução fiscal dela decorrente, se não foram sanados pela Fazenda Pública, como prevê o art. 203, CTN. Nesse sentido:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
[...]

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:
I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;
III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;
IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;
V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e
VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Uma das práticas da Fazenda Pública é a união de mais de uma dívida ativa em relação àquele contribuinte para que só assim ajuíze a ação de execução fiscal. Atitude que se justifica em razão da praticidade da cobrança judicial e da promoção de reforços únicos, isso pois, em vez de ajuizar diversas ações de execução fiscal em face de um só contribuinte inadimplente, a Fazenda Pública reúne diversas certidões de dívida ativa e ajuíza uma só ação de execução fiscal. Contudo, considerando que o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário é de 5 anos, conforme estabelecido pelo art. 174 do CTN, a Fazenda Pública só poderá reunir para a cobrança judicial créditos tributários que não tenham sido atingidos pelo instituto da prescrição. No caso em apreço, a Fazenda Pública Municipal apresentou duas CDA's, uma efetuada em março de 2006, que demonstra o registro em dívida ativa referente ao IPTU dos exercícios de 2001 a 2004 e outra efetuada em setembro de 2007, referente ao IPTU dos exercícios de 2005 e 2006; ao passo que a ação de execução fiscal foi ajuizada em novembro de 2007.

Em seguida, a ação de execução foi recebida pelo juízo competente, ocasião em que foi determinada a citação do executado para, no prazo de 5 dias, pagar ou garantir a execução, como determina o art. 8º, *caput*, da LEF. Ademais, no mesmo despacho, foi determinado que, caso não houvesse o pagamento, fosse realizada a

penhora e avaliação de tantos bens quantos bastem para a garantia do débito. Contudo, logo após o referido despacho, a Fazenda Pública apresentou petição requerendo a suspensão da execução fiscal, tendo em vista que o sujeito passivo havia requerido, administrativamente, o parcelamento da dívida, assim, em congruência com o art. 151, VI, CTN, o pedido foi deferido. Nesse ponto, é necessário observarmos que, mesmo com o curso da ação de execução fiscal, o executado poderá se valer da via administrativa para ajustamento de condições de pagamento, como o parcelamento. Após o pedido de suspensão apresentado, retornou aos autos o mandado de citação devidamente cumprido em data anterior ao pedido em questão, o que demonstra que, após ter sido citado, o executado buscou adimplir com a dívida. Ademais, salienta-se que, embora o executado não tenha realizado o pagamento da dívida nem garantido a execução, o mandado de penhora e avaliação ficou prejudicado em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em virtude do parcelamento.

Esgotado o prazo da suspensão, e já decorrido 28 meses desde a decisão que suspendeu o processo, o exequente informou o descumprimento do parcelamento da dívida pelo executado, requerendo, portanto, a continuidade da execução fiscal e a expedição de mandado de penhora e avaliação. Nota-se que, mesmo firmando acordo de parcelamento, o executado descumpriu-o, fato que demonstra duas hipóteses: a) insuficiência financeira para cumprir as parcelas remanescentes; b) indisposição do executado adimplir a dívida tributária. Por essas razões, foi expedido mandado de penhora e avaliação em face dos bens do executado, em 2010, o qual não pôde ser cumprido, uma vez que não havia bens passíveis de penhora em seu imóvel. Em seguida, já tendo transcorrido mais de 3 anos desde o ajuizamento da ação de execução fiscal sem que o crédito tributário fosse satisfeito, o exequente realizou a atualização monetária e requereu a indisponibilidade dos bens e direitos do executado até o valor do total exigido, diligência disposta no art. 185-A, do CTN.

Referida medida alcança o número de bens necessários até o valor exigido para a satisfação do crédito, recaindo sobre um número indeterminado de bens e não sobre bens individualizados, como ocorre na penhora, portanto, nota-se que a indisponibilidade dos bens e direitos é medida mais gravosa ao executado e, por isso, só poderá ser realizada após comprovado o esgotamento de diligências em busca de bens penhoráveis – sendo esse o entendimento adotado pelo STJ, segundo a Súmula nº 560 – o que não se apresentou no caso, tendo em vista que ainda não havia sido

realizada sequer a tentativa de constrição sobre ativos financeiros, ou seja, a penhora em dinheiro, além da expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran. Nesse ponto, destaca-se que, embora na época do requerimento feito pela Fazenda Pública ainda não houvesse a edição da referida Súmula, já era entendimento consolidado no STJ. De qualquer maneira, o meio construtivo escolhido pelo sujeito ativo não se mostrou congruente ao caso concreto.

Nesse sentido, o pedido de indisponibilidade não foi atendido pelo juiz, que por sua vez determinou a realização da penhora em dinheiro, em 2011, que por conseguinte não foi satisfatória, já que o executado não tinha saldo positivo em suas contas bancárias. Na busca da satisfação do crédito e considerando que a penhora em dinheiro foi infrutífera, o juízo determinou a indisponibilidade dos bens e direitos antes requerida pelo exequente, ainda no ano de 2011.. A esse ponto, cabe ressaltarmos que a execução fiscal tramitava há quase 4 anos e nenhuma das medidas previstas na LEF, adotadas pelo exequente, foram efetivas na satisfação do crédito tributário, o que demonstra que desde 2007, época do ajuizamento da ação de execução fiscal, a Fazenda Pública já enfrentava dificuldades.

Retomando à análise do trâmite da execução fiscal, após a determinação da indisponibilidade de bens e direitos, está só recaiu em face de um veículo pertencente ao executado, isso pois, não havia mais nenhum bem ou direito que pudesse ser declarado indisponível, fato que corrobora para a tese de que o executado em questão possuía baixa capacidade financeira, circunstância que dificulta a cobrança judicial e a consequente satisfação do crédito tributário. Em relação ao bem móvel sob o qual recaiu a indisponibilidade, não foi possível o cumprimento do mandado de penhora e avaliação, pois, embora o bem estivesse em nome do executado, ele afirmou já ter alienado o bem, não sabendo precisar o ano. Assim, a Fazenda Pública encontrou mais um empecilho à satisfação do crédito tributário, que foi a alienação de bens por parte do sujeito passivo. Além do mais, referida alienação deu-se num aspecto informal, possivelmente por um contrato de compra e venda verbal entre o sujeito passivo (alienante) e terceiro (adquirente) efetivado pela simples tradição do bem, não sendo realizada a transferência de propriedade em cartório.

Portanto, em razão do modo pelo qual foi realizada a alienação, nota-se que a Fazenda Pública encontra dificuldades para precisar, por exemplo, se a alienação se deu em momento anterior ou posterior à inscrição do crédito em dívida ativa, marco essencial para possível reconhecimento de fraude à execução fiscal, nos termos do

art. 185, *caput*, do CTN. Contudo, para o reconhecimento da fraude à execução fiscal não bastaria à Fazenda Pública comprovar o momento em que se deu a alienação. É preciso, ainda, que tal alienação tenha posto o executado em situação de insolvência, de modo que não houvesse mais nenhum bem que pudesse vir a ser penhorado, como prescreve o parágrafo único do supracitado artigo, o que não é o caso da execução fiscal em apreço, já que esta refere-se à cobrança judicial do IPTU, o que permite que a penhora recaia sobre o próprio imóvel gerador do tributo, impossibilitando a caracterização da insolvência do executado e, conseqüentemente, o reconhecimento de fraude à execução fiscal.

Em prosseguimento ao rito, em face da alegação do executado analisada acima, em 2012, a Fazenda Pública requereu a penhora e avaliação do imóvel gerador do tributo, que foi deferida. Em breves considerações, pode-se destacar que, quando o crédito tributário se origina do IPTU, o imóvel gerador da dívida poderá ser penhorado para fins de satisfação do crédito, mesmo que esse imóvel seja bem de família, como prevê o art. 3º, IV, da Lei nº 8.009/90, que dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família. Desse modo, a Fazenda Pública tem a faculdade de requerer referida penhora, contudo, é necessário salientar que tal medida é excessivamente onerosa ao executado, que pode ter seu único imóvel penhorado em razão de uma dívida tributária. Assim, considerando o princípio da menor onerosidade da execução, estampando no art. 805 do CPC, o pedido de penhora e avaliação do imóvel gerador do tributo deve ocorrer precipuamente nos casos em que as diversas medidas constritivas adotadas tenham sido infrutíferas à atividade jurisdicional executiva, o que é a hipótese do caso em análise. Logo, o pedido formulado pela Fazenda Pública, embora oneroso ao executado, mostra-se congruente.

Retomando à análise da ação de execução fiscal em objeto, o mandado de penhora e avaliação foi cumprido e o executado foi devidamente intimado. Posteriormente, em 2014, foi determinado, pelo juízo, a expedição de mandado de registro do bem penhorado, o que não pôde ser cumprido, tendo em vista que o CRI não encontrou a matrícula do imóvel penhorado.

Nesse sentido, após a penhora do imóvel gerador do tributo, o exequente não requereu que fosse realizado o leilão do bem, conforme previsto no art. 23 da LEF, mas antes requereu, novamente, a penhora *online*. Nesse ponto, ressalta-se que já se passaram cerca de 6 anos entre referido pedido e a última penhora *online*, lapso

temporal que justifica o requerimento feito pela Fazenda Pública, tendo em vista que a situação econômica do executado poderia ter alterado, contudo, não mudou e a penhora *online* deferida nos autos em 2018 foi, novamente, infrutífera.

Desse modo, considerando que a nova tentativa de penhora em dinheiro não foi eficaz para a satisfação do crédito, a Fazenda Pública requereu, dessa vez, a designação do leilão do bem imóvel penhorado. Antes de ser deferido o pedido, o juízo requereu que o exequente informasse o número de registro do imóvel penhorado, para fins de anotação da penhora perante o CRI e, posteriormente, submetê-lo à hasta pública. Nesse rumo, após ter sido intimado 2 (duas) vezes, o exequente requereu a suspensão do processo pelo prazo de 30 dias para que pudesse recolher e apresentar todos os dados referentes ao imóvel, pedido que foi deferido. Posteriormente, esgotado o prazo requerido, o exequente foi intimado, contudo, não apresentou as informações necessárias e, desde então, o processo permanece paralisado.

4 A COMPROVADA INEFICÁCIA DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL, SUAS CAUSAS E AS ALTERNATIVAS PARA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA

4.1 Dados acerca da ineficácia da ação de execução fiscal

Conforme depreende-se da análise da execução fiscal em apreço, a Fazenda Pública municipal utilizou-se de diversos mecanismos legais para a satisfação do crédito tributário, contudo, até o momento do presente trabalho, nenhum deles mostrou-se eficaz na persecução do objetivo final, muito embora o ajuizamento da execução fiscal tenha ocorrido há cerca de 15 (quinze) anos. É válido, ainda, salientar que o valor principal da causa não excede a R\$ 4.000.00 (quatro mil reais). Nesse sentido, questiona-se a quantidade de esforços que a Fazenda Pública e o Poder Judiciário precisaram depreender, e para além disso, o custo-benefício da referida execução que não é um caso isolado, mas uma entre tantas outras que tramitam nas centenas de Varas de Execução Fiscal e da Fazenda Pública existentes no Brasil, refletindo um problema vivenciado há anos pela Administração Pública e pelo Poder Judiciário.

Nesse sentido, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) divulga anualmente o relatório Justiça em Números, um importante instrumento de transparência e governança do Poder Judiciário nacional. Dados deste relatório confirmam que as ações de execução fiscal constituem grande parte dos casos em trâmite. Segundo o relatório, as execuções gerais compreendem 52,3% de todos os processos em curso no Poder Judiciário, ao passo que as execuções fiscais representam 68% do estoque em execução. Comprovou-se ainda que as execuções fiscais são responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Judiciário, representando aproximadamente 36% do total de casos pendentes; pelo congestionamento de 87%, ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2020, apenas 13 foram baixados. Além do mais, comprovou-se que há casos em que a ação executiva esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente (CNJ, 2021).

O relatório ainda demonstra que, no Tribunal de Justiça da Paraíba (TJPB), no ano de 2020, havia cerca de 99.811 ações de execução fiscal pendentes, que em comparação ao total de processos pendentes no 1º grau, corresponde a uma diferença de 18% a mais. No tocante à taxa de congestionamento das ações de

execução fiscal no TJPB, o relatório apresentou uma taxa de 86%; já quanto ao tempo médio de tramitação no TJPB, é de 8 anos e 9 meses (CNJ, 2021).

Ainda neste aspecto expositivo-informativo, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) realizou o projeto de pesquisa "Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União", divulgado em 2011, com o objetivo de determinar qual o tempo e o custo de tramitação das ações de execução fiscal na Justiça Federal. Os dados apresentados revelam que uma das grandes dificuldades encontradas pela Fazenda Nacional no processo de execução fiscal é o procedimento inicial da citação do executado, isto porque, após citados, apenas 3,6% dos executados apresentam-se voluntariamente ao juízo, já em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação, e em 36,3% dos casos não há qualquer citação válida. Como a citação ocorre por edital em 9,9% dos casos, pode-se afirmar que em 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça (BRASIL, 2011).

Realizada a citação, mesmo que dificultosa, segue-se o rito processual regulamentado pela LEF. Quanto à penhora dos bens, os dados revelam que em 15,7% dos casos há penhora de bens, mas apenas 1/3 dessas penhoras resulta da apresentação voluntária de bens pelo devedor. Ademais, somente em 3,8% dos processos de execução fiscal ocorre algum tipo de apresentação de exceção de pré-executividade, e apenas 6,5% dos devedores opõem embargos à execução (BRASIL, 2011).

Quanto à baixa definitiva das execuções fiscais promovidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em 36,8% dos casos a extinção ocorre em razão dos institutos da prescrição ou decadência; já em 25,8% dos casos a baixa ocorre em virtude do pagamento integral da dívida, índice que sobe para 34,3% nos casos em que houve citação pessoa; em 18,8% a extinção resulta do cancelamento da inscrição do débito; por fim, em 13% ocorre a remissão. Esses dados demonstram que entre as diversas causas de extinção da execução fiscal, o pagamento da dívida tributária corresponde, ainda, a uma pequena parcela do montante, o que significa uma baixa satisfação e arrecadação do crédito tributário no processo de cobrança judicial (BRASIL, 2011).

No que diz respeito ao tempo médio da ação de execução fiscal ajuizada pela PGFN, dados do IPEA revelam que desde a propositura da ação até a sua baixa definitiva transcorre em média 9 anos, 9 meses e 16 dias. Neste sentido,

considerando-se o custo diário destas ações, bem como o tempo em curso, o custo médio das ações de execuções fiscais é de R\$ 5.260,34 (BRASIL, 2011).

Embora esses dados sejam exclusivamente das execuções fiscais em trâmite na Justiça Federal, o fato é que, somado aos dados apresentados pelo CNJ – estes atualizados –, nota-se que a dificuldade na execução, a morosidade e o congestionamento judicial são uma realidade que permeia ações de execução fiscal de competência da União, dos Estados e do Município, resultando num problema que abrange todo o poder judiciário. Portanto, apesar da diversidade de medidas postas em favor da Fazenda Pública e, apesar de todos os esforços expelidos, na grande maioria dos casos, a ação de execução não se torna exitosa ao final, como foi possível observar no estudo de caso realizado neste trabalho.

4.2 Causas que contribuem para a ineficácia da ação de execução fiscal na satisfação do crédito tributário

A prática diária de ajuizamento de execuções fiscais pela Fazenda Pública, sem qualquer juízo de eficiência, celeridade ou custo-benefício acarreta num prejuízo altíssimo aos cofres públicos, principalmente pela não arrecadação tributária pela via adotada, o que nos instiga a questionar as razões que resultam na ineficácia da ação execução fiscal. Serão esses pontos que objeto de estudo a seguir.

4.2.1 Morosidade do Poder Judiciário

Uma das principais causas que contribuem para a ineficácia da execução fiscal é a morosidade do Poder Judiciário. Como se sabe, o judiciário brasileiro tem uma elevada carga de processos. Para se ter uma ideia, ao final de 2020 o judiciário contava com um acervo de 75 milhões de processos pendentes de baixa, segundo dados apontados pelo já mencionado relatório produzido pelo CNJ. É comum que uma demanda se prolongue por anos no judiciário até que seja resolvido o litígio e, conseqüentemente, extinta, isso porque, não só atos complexos demandam tempo, mas até mesmo despachos de mero expediente podem levar meses para serem expedidos, em virtude das inúmeras ações ajuizadas.

Ademais, a morosidade justifica-se não somente pela quantidade, mas também pelo rito formalístico e burocrático existente no poder judiciário. Na medida em que o

judiciário se propõe à resolução de litígios sociais e à guarda da ordem jurídica, ele deve agir com cautela, apegando-se não somente ao conteúdo que está sendo discutido como também ao modo pelo qual será discutido, em congruência aos princípios constitucionais do devido processo legal, da segurança jurídica, da isonomia, do juiz natural, da legalidade, entre outros garantidos pela Constituição Federal de 1988. Segundo Rocha (2020, p. 58 *apud* BATISTA JÚNIOR, 2007), “a judicialização excessiva provoca, na prática, uma preponderância do princípio da inafastabilidade do acesso ao Judiciário sobre o princípio da celeridade judicial, quando deveria ocorrer uma ponderação entre ambos os princípios”.

Para se ter uma visão prática daquilo que está sendo apontado, basta analisarmos a execução fiscal paradigmática investigada no presente trabalho, especificamente no tocante ao lapso temporal entre uma decisão e outra. Nota-se que, no início do processo o exequente requereu a suspensão da execução fiscal por 15 (quinze) meses, em virtude do parcelamento, o que foi deferido pelo juízo. Contudo, entre a decisão interlocutória de deferimento e a certidão que certifica ter decorrido o prazo da suspensão, passaram cerca de 28 (vinte e oito) meses, ou seja, o processo permaneceu suspenso por prazo superior àquele requerido, a princípio, pelo exequente.

Também em outro ponto, entre a decisão que determinou a expedição de mandado de Registro do bem penhorado e o seu cumprimento pelo cartório, decorreu cerca de 28 (vinte e oito) meses. Por fim, entre o pedido para a designação de leilão do bem imóvel penhorado e a intimação para que a Fazenda Pública informasse o número de registro do imóvel, para fins de anotação da penhora perante o CRI, decorreu cerca de 20 (vinte) meses. Nesse ponto, retoma-se a ideia de que, até decisões interlocutórias simples demandam tempo para serem proferidas e cumpridas, seja por fatores externos ou internos ao funcionamento de cada vara.

Ressalta-se ainda que, no tocante à execução fiscal precipuamente, referida ação só é ajuizada após diversas tentativas administrativas de satisfazer o crédito, isso pois, como já mencionado acima, após ter sido definitivamente constituído, o crédito tributário passa a ser cobrado pela autoridade competente administrativamente e, somente quando as medidas na seara administrativa se mostram infrutífera, a Fazenda Pública recorre ao judiciário. Desse modo, nota-se que o objeto da ação de execução fiscal corresponde à dívida tributária um pouco mais antiga.

Por outro lado, é necessário entender que a via judicial para a satisfação do crédito tributário tende a ser o caminho menos célere e eficiente à Fazenda Pública. Portanto, é necessário a desmistificação do Poder Judiciário como a via obrigatória. Na verdade, a Administração Pública deve se ater e demandar esforços em favor de procedimentos extrajudiciais, que se apresentam como meios legais satisfatórios e eficazes. Além do mais, é válido pontuar que a excessiva recorrência ao poder judiciário e a sua conseqüente sobrecarga e morosidade colabora para a corrosão da legitimação do Judiciário, conforme alerta Rocha (2020 *apud* Gomes, 1997).

4.2.2 Resistência Fiscal

Outra razão que contribui para a ineficácia da execução fiscal é a resistência fiscal existente no Brasil. Isso porque, o Brasil possui uma elevada carga tributária ao passo que, a prestação de serviços à sociedade não satisfaz parcela considerável da população, o que acaba gerando uma resistência dos sujeitos passivos em efetivar o pagamento espontâneo dos tributos devidos. Ora, se de um lado a receita é arrecadada e de outro a destinação dessa receita – despesa pública – não afeta satisfatoriamente à vida da sociedade em geral, é comum que o sujeito passivo da obrigação tributária questione os motivos para contribuir com a manutenção financeira do Estado através dos tributos

A insatisfação e resistência da sociedade quanto à elevada carga tributária permeia toda a história brasileira desde o Brasil colônia até os dias de hoje. Segundo Sevegnani (2017), a primeira rebelião brasileira motivada por questões tributárias que se tem notícias ocorreu em 1660, a denominada "Revolta da Cachaça", ocasião em que os contribuintes se insurgiram em face do governador da capitania do Rio de Janeiro que havia ordenado de imediato a cobrança de novos impostos.

Contudo, apesar de algumas justas oposições sociais à alta carga tributária existente no Brasil, os tributos configuram-se como a principal fonte de receita públicas do Estado brasileiro. Nesse sentido, ainda, observa-se que a tributação corresponde a uma manifestação de poder do Estado que, em nome do interesse público e da consecução desse interesse, impõe a todos os cidadãos obrigações pecuniárias para a subsistência financeira do Estado.

O modelo de Estado brasileiro consagrado e adotado pela Constituição Federal de 1988 impõe-lhe a concretização, manutenção e garantia dos direitos fundamentais

à toda a sociedade, como direito à saúde, à segurança, à vida, à educação, ao trabalho, ao lazer etc. Por outro lado, para que ocorra a consecução desses fins é necessário que o Estado angarie recursos financeiros suficientes para a efetivação de tais direitos. A adoção de políticas de atendimento às necessidades públicas dos cidadãos e a prestação de serviços públicos, requer arrecadação tributária e boa gestão pública, mas, mais do que isso, requer um bom desempenho da atividade financeira do Estado.

Assim, é necessário que haja uma educação fiscal da população para que se entenda o mecanismo de funcionamento do Estado e mais do que isso, para que haja uma conscientização acerca da imprescindibilidade da arrecadação tributária na consecução do próprio interesse público. É preciso desmistificar a ideia de que o tributo é uma usurpação do patrimônio particular do sujeito passivo em favor do Estado. Isso porque, quando a obrigação de pagar tributos é vista com maus olhos pela população, o inadimplemento tributário torna-se algo corriqueiro e, conseqüentemente, demanda maiores esforços da Administração Pública, como a cobrança judicial por meio da execução fiscal.

No processo judicial paradigmático citado no capítulo 3 é possível visualizar certa relutância do executado no pagamento da execução, o que se apresenta nas seguintes ações: a) ao ser citado, o executado buscou a Administração Pública na tentativa de liquidar a dívida. Contudo, mesmo após ter sido realizado o parcelamento do crédito tributário em questão, ele voltou à inadimplir com a sua obrigação; b) o processo seguiu à revelia do executado, isso pois, após ter sido citado, ele não constituiu advogado, tampouco procurou a Defensoria Pública para prestar-lhe assistência na ação movida contra ele; c) mesmo após ter tido seu imóvel penhorado, o que é medida extrema e que em muito prejudica o executado, ele não buscou à Administração Pública para novo parcelamento nem ingressou em juízo na ação que é movida contra ele, pelo menos até o presente momento.

Todas essas condutas do executado, vistas em conjunto, ratifica a ideia de que o contribuinte *in mora* não tece grandes esforços na tentativa de sair da sua condição, mesmo com todos os esforços depreendidos pela Fazenda Pública e as providências realizadas em juízo, de modo que quando a Fazenda Pública consegue reaver, na grande maioria das vezes, se dá pelo sucesso das medidas adotadas, e não por iniciativa do sujeito passivo.

4.2.3 Falhas do procedimento administrativo e judicial

Outro aspecto que implica na ineficácia da execução fiscal refere-se ao próprio procedimento administrativo adotado pela Administração Pública na constituição do crédito tributário. Como já tratado anteriormente, o lançamento é o procedimento administrativo que declara a obrigação tributária e constitui o crédito tributário. Contudo, as funções exercidas pela Administração Pública não residem apenas nessa função, indo mais além.

Uma das principais funções da Administração Pública é a sua função fiscalizadora. Segundo Alexandre (2021, p. 653), “a fiscalização tem como principal objetivo estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias por intermédio da identificação e punição daqueles que não as cumprem”. Assim, configura-se como uma das principais atividades-meio exercidas pelo Estado. Ademais, propicia a efetivação de outros princípios tributários, como o da isonomia, na medida em que averigua a incidência do tributo sobre cada sujeito passivo de acordo com a sua capacidade contributiva.

Contudo, por vezes, a função fiscalizatória não é exercida com eficiência pela Administração Pública, isso pois, alguns dos mecanismos fiscalizatórios utilizados não são ágeis suficientemente. Exemplo disso é a análise dos livros fiscais das pessoas jurídicas inadimplentes, que, embora dotados de informações acerca do seu funcionamento e faturamento, demandam tempo para análise pela autoridade competente. Por razões como essa, muitas vezes os possíveis créditos decorrentes das obrigações tributárias existentes são atingidos pelos institutos da decadência e da prescrição ou, dado o tempo entre a ocorrência do fato gerador e a efetiva autuação pela Administração Tributária, a situação financeira e econômica do sujeito passivo pode ter sido alterada consideravelmente, de modo que fica prejudicado, desde já, futuros atos de cobrança.

Portanto, é necessário que a Administração Pública se valha da implementação de um efetivo sistema de administração tributária e controle fiscal, modernizando todos os instrumentos já utilizados pela Fazenda Pública e mais, adotando uma política de gestão tributária eficiente que contribua para uma efetiva arrecadação. As auditorias fiscais devem adotar mecanismos de controle interno que propiciem a fiscalização da atividade administrativa exercida pelo ente fazendário para que,

posteriormente, a ação de execução fiscal não seja infrutífera desde o momento da propositura.

Em segundo plano, outro fator que influencia na ineficácia da ação de execução fiscal refere-se à atuação das Procuradorias em referidas ações, principalmente as Procuradorias Estaduais e Municipais. O sujeito ativo das ações de execução fiscal é a Fazenda Pública, como já relatado anteriormente. Contudo, a responsabilidade pelo ajuizamento das respectivas execuções fiscais é das Procuradorias de cada ente federado. Nessa lógica, considerando a enorme quantidade de execuções fiscais existentes no Brasil, como constatado pelos dados apresentados acima, é fácil concluir que uma quantidade volumosa de execuções fiscais fica à cargo de cada procuradoria, acumulando ações e, por conseguinte, implicando na dificuldade de se realizar um trabalho técnico, eficiente e que atinja seu fim, como requer a ação de execução fiscal.

Para se ter uma ideia daquilo que se busca trazer à baila, no caso paradigmático que expusemos no capítulo 3, após a citação do executado, o exequente requereu a suspensão do processo em razão do parcelamento. Contudo, após a decisão que deferiu o parcelamento, o exequente permaneceu inerte no processo por cerca de 2 (dois) anos, precisando ser intimado pelo juízo para que informasse se ainda havia interesse na ação, ocasião em que requereu o prosseguimento do processo, em virtude do inadimplemento do parcelamento. Assim, mesmo ciente que o parcelamento não estava sendo cumprido pelo executado, a Fazenda Pública necessitou ser intimada para dar prosseguimento à ação, o que demonstra a incapacidade técnica em administrar as ações ajuizadas em curso, e mesmo diante disso, ainda ajuíza novas ações executivas diariamente.

Outro ponto que merece ser destacado na conduta da Fazenda Pública na ação judicial em análise refere-se ao pedido de indisponibilidade de bens no início da ação. Ora, tal medida configura-se como um meio invasivo na esfera patrimonial do sujeito passivo. Logo, não deve ser uma das primeiras providências adotadas na execução fiscal. Ela só deverá ser utilizada apenas quando esgotada as alternativas previstas na LEF. Ao requerer ao juízo, desde logo, referida medida, a Fazenda Pública demonstra, mais uma vez, a incapacidade técnica de administrar as ações ajuizadas.

Por fim, mas não menos importante, outro fator põe em xeque a capacidade técnica da Fazenda Pública em administrar as execuções fiscais ajuizadas. Refere-se à necessidade de o juízo reiterar intimações para que o exequente se manifeste, no

processo em análise. A reiteração ocorreu cerca de 3 vezes. Nesse sentido, considerando que a execução fiscal visa satisfazer um crédito tributário, logo, compete à Fazenda Pública agir de maneira ativa, em busca do interesse público.

Dessa forma, assim como a Administração Pública em sede administrativa, faz-se necessário que a Administração Pública em sede judicial adote mecanismos tecnológicos que auxiliem na recuperação do crédito tributário.

4.3 Alternativas à execução fiscal

Ante o exposto, e considerando a própria análise da ação de execução fiscal realizada neste trabalho, é possível constatar que a judicialização da cobrança do crédito tributário não pode ser a única alternativa para a Fazenda Pública na busca de reaver o crédito tributário constituído e não adimplido pelo sujeito passivo. É necessário, também, a adoção de outros meios que resultem na satisfação do crédito, precipuamente, meios extrajudiciais. A ação de execução fiscal não pode ser a única ferramenta que o Estado possui para, coercitivamente, cobrar seus créditos tributários.

A adoção de meios extrajudiciais constritivos pela Fazenda Pública justifica-se em dois aspectos: o primeiro deles, diz respeito à agilidade na cobrança do crédito tributário, tendo em vista que esses atos podem ser efetivados pela própria Administração Tributária, não demandando esforços do Poder Judiciário; em segundo momento, justifica-se em razão dos efeitos que os meios extrajudiciais apresentam nos negócios jurídicos feitos pelo sujeito passivo no seu dia a dia, seja com outro particular, seja com o próprio Poder Público, efeitos que, de um jeito ou de outro conduzirá o sujeito passivo à necessidade de liquidar o crédito tributário inadimplido.

Nesse aspecto, salienta-se que, antes de uma previsão legislativa que integre novos meios extrajudiciais, é necessário a adoção daqueles já existentes, regulamentados por lei e postos à disposição das Fazendas Públicas de todos os entes federativos na busca pela satisfação do crédito tributário. Um dos principais mecanismos extrajudiciais que auxilia na cobrança do crédito tributário refere-se ao protesto de títulos, regulamentado pela Lei nº 9.492/1997. O protesto de título trata-se de um mecanismo pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida, conforme dispõe o art. 1º da referida lei. Tal mecanismo permite à Fazenda Pública protestar

extrajudicialmente a Certidão de Dívida Ativa em cartórios, adentrando na esfera privada do devedor de tal modo, que ele passa a ser visto no mercado como um devedor insolvente, sendo impossibilitado, por exemplo, de receber benefícios financeiros ao realizar certos negócios de mercado. Desse modo, o devedor, em busca do *status quo* que lhe permitia realizar negócios jurídicos sem qualquer limitação, acaba sendo compelido a cumprir espontaneamente sua obrigação tributária. Portanto, a adoção de mecanismos extrajudiciais, tais quais o apresentado acima, por todos os entes federados, tende a ser mais eficiente do que o próprio ajuizamento da ação de execução fiscal.

Esclarece-se que não se defende a ideia de que a ação de execução fiscal não seja ajuizada, mas que a Fazenda Pública adote meios extrajudiciais para a cobrança do crédito, de modo que a propositura da execução fiscal deixe de ser a regra. Nesse sentido, aponta Gouvea (2018, p. 243) “a execução proposta contra qualquer devedor, sem a análise prévia da solvabilidade do contribuinte inadimplente, afasta qualquer possibilidade de eficácia do instituto”. Portanto, a Fazenda Pública poderia fazer uma espécie de triagem de créditos que, se ajuizada execução fiscal, têm potencialidade de serem satisfeitos; ao passo que, quanto aos créditos que não têm referida probabilidade, a Fazenda Pública poderia valer-se de meios extrajudiciais, precipuamente. Não se trata de uma violação ao princípio da isonomia ou ao princípio da indisponibilidade do interesse público, visto que todos os créditos serão cobrados – embora por meios distintos –, refere-se a uma aplicação do princípio da eficiência e da proporcionalidade.

Desse modo, visando alcançar a satisfação do crédito tributário, a Fazenda Pública poderia dispor de parâmetros mínimos para que o crédito seja executado por meio de uma ação judicial, como por exemplo a estipulação de um valor mínimo para o ajuizamento da respectiva ação e a análise quanto às características do contribuinte em mora e a possibilidade de solvência do crédito. Por exemplo, no caso de uma empresa que está em situação de insolvência, a Fazenda Pública, antes de ajuizar a ação de execução fiscal, poderia analisar a viabilidade da satisfação do crédito tributário, considerando fatores como se a mesma ainda se encontra em atividade; se seu patrimônio é suficiente para satisfazer o crédito; e se, em caso de eventual redirecionamento, os sócios da empresa teriam patrimônio suficiente para satisfazer o crédito, dentre outros aspectos relevantes, de modo que, ao ajuizar a execução fiscal, a Fazenda Pública possa, desde logo, apontar bens passíveis de penhora e,

consequentemente, o crédito tributário teria mais chances de ser satisfeito e a execução fiscal alcançaria o seu objetivo final.

Por outro lado, quando, após realizado o estudo da viabilidade do ajuizamento da ação de execução fiscal em relação a determinado sujeito passivo e a Fazenda Pública não consiga identificar meios pelos quais seja possível a satisfação do crédito do tributário através da utilização dos mecanismos dispostos na ação de execução fiscal, é necessário adoção de outros meios que possibilitem a satisfação do crédito tributário, precipuamente, meios extrajudiciais que, de certo modo, adentrem na esfera privada do sujeito passivo de forma, de tal forma que ele se sinta compelido a adimplir o crédito tributário.

Ora, se a utilização de parâmetros mínimos quanto a viabilidade ou não do ajuizamento da ação de execução fiscal já fosse uma prática recorrente na Administração Tributária, a ação de execução fiscal citado no capítulo 3 da presente investigação científica poderia sucumbir em favor da adoção de medidas extrajudiciais que poderiam levar o sujeito passivo a liquidar o crédito tributário. Isso porque, diferentemente das medidas previstas na LEF e adotadas pela Fazenda Pública na execução fiscal, os meios extrajudiciais não adentram exclusivamente no patrimônio do devedor, mas opera também na relação econômica-social desse devedor com os demais particulares e Poderes Públicos, razão pela qual apresenta maior chances de compelir o devedor a cumprir com a sua obrigação tributária. Ademais, o pedido de penhora do próprio imóvel gerador do tributo acarreta ônus excessivo para o executado, que poderia ser evitado se utilizado alternativas extrajudiciais.

De todo modo, para que a Fazenda Pública utilize parâmetros mínimos do que valer a pena ou não ser executado judicialmente, é necessário que haja um intercâmbio de dados entre os entes fazendários e os demais setores da Administração Pública, como por exemplo, a troca de informações entre as Secretarias da Fazenda, a Receita Federal, os Órgãos Públicos e as Procuradorias, com fim de que seja possível identificar, desde logo, os negócios jurídicos que dado sujeito passivo realiza, bem como a sua situação financeira, respeitados os sigilos dos dados, em congruência com a Constituição Federal de 1988.

A realização prévia de atos que auxiliam na ação da execução fiscal, bem como a aplicação de parâmetros para o eventual ajuizamento da referida ação caminha lado a lado com o princípio da eficiência que norteia a Administração Pública. O princípio da eficiência está expressamente previsto no art. 37, da CF/88, e conforme salienta

Mazza (2021, p. 330) “economicidade, redução de desperdícios, qualidade, rapidez, produtividade e rendimento funcional são valores encarecidos pelo princípio da eficiência”. Portanto, a adoção de requisitos mínimos e o estudo de viabilidade em relação ao ajuizamento de determinadas execuções fiscais contribuem para aumentar a probabilidade de êxito na execução fiscal em menos tempo.

Contudo, o princípio da eficiência deve ser interpretado em congruência com os demais princípios que norteiam a Administração Pública, de modo que, na persecução da eficiência, se tratando da busca pela satisfação do crédito tributário, aqueles que integram à Administração Pública devem observar, ainda, o princípio da indisponibilidade do interesse público e o princípio da legalidade. No tocante a este último, cabe salientar que os atos da Administração Pública devem estar vinculados ao que determinada a lei, estritamente. Conforme salienta Mello (2010, p. 105):

O princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina. Ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize. Onde, administrar é prover aos interesses públicos, assim caracterizados em lei, fazendo-o na conformidade dos meios e formas nela estabelecidos ou particularizados segundo suas disposições.

Portanto, para que a Administração Pública tenha a liberdade de escolher o caminho pelo qual seguirá, bem como possa instituir parâmetros mínimos a serem seguidos antes de ajuizar uma execução fiscal, é primordial que a lei autorize tal iniciativa. A autonomia aqui sugerida à Administração Pública deverá resultar de lei.

Por fim, ressalta-se que o que se propõe como alternativa à execução fiscal não é a sua total substituição por novos meios extrajudiciais. Defende-se, na verdade, a necessidade de previsão legal que estipule parâmetros mínimos para o ajuizamento da ação de execução fiscal. Tais parâmetros passariam a funcionar como uma espécie de triagem, de modo que a Administração Pública observasse a viabilidade ou não do ajuizamento de dada ação de execução fiscal, bem como a possibilidade de escolher entre a ação judicial ou a aplicação de meios extrajudiciais.

5 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, nota-se que a ação de execução fiscal regulamentada pela Lei nº 6.830/1980 e idealizada como um meio de satisfazer o crédito tributário de modo mais célere – se comparada com as outras execuções em trâmite no judiciário –, atribuindo para isso, prerrogativas à Fazenda Pública, não se mostrou, ao longo do tempo, um instrumento ágil e eficiente.

Referida ineficácia decorre de diversos fatores, como a morosidade do Poder Judiciário, a resistência fiscal encontrada no cenário brasileiro, dada a alta carga tributária incidente em todos os negócios jurídicos dos brasileiros, bem como a deficiência dos mecanismos utilizados pela Administração Pública Tributária no momento de constituição do crédito tributário, bem como no decorrer da sua cobrança, administrativa ou judicial.

A ação de execução fiscal analisada no capítulo 3 do presente trabalho demonstrou que esses fatores mencionados acima assombram a Fazenda Pública não somente em momentos anteriores ao ajuizamento do processo judicial, mas também no seu decorrer. Esse cenário corrobora para a construção de um judiciário moroso, que, por sua vez, se reflete na tramitação da própria execução fiscal, formando um ciclo vicioso no qual não há qualquer benefício para o Estado-Juiz ou para o Estado-Fisco, além de prejudicar as demais ações que também estão em trâmite. Portanto, é necessário que a Administração Pública reveja os meios adotados e busque outras alternativas para a satisfação do crédito, essencialmente, extrajudiciais.

De todo modo, não se pode negar a necessidade da arrecadação dos tributos, isso pois, como já salientado anteriormente, arrecadação tributária não é só uma expressão do poder Estatal, mas é, sobretudo, uma forma de garantir a efetivação de direitos fundamentais garantidos pela Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, para que o Estado promova, entre outros direitos sociais, o direito à educação, à saúde, à moradia digna e ao lazer, as receitas públicas devem ser potencializadas, de modo que, quando o sujeito passivo se esquivar de pagar determinados tributos, ele prejudica, ao final da cadeia, a si próprio, enquanto integrante da sociedade.

Portanto, o caminho para a satisfação do crédito tributário perpassa pela necessidade de conferir à Administração Tributária mecanismos legais que propiciem

maior autonomia, de modo que seja possível a adoção de medidas para a satisfação do crédito tributário sem o intermédio do Poder Judiciário. Por outro lado, a Administração Pública também deverá se valer dos meios já existentes, utilizando-os de maneira adequada e eficiente, para que alcance o objetivo final, que é a arrecadação tributária.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15 ed. Salvador: Juspodivm, 2021.

BRASIL, Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 de mar. de 2022.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**. Brasília, DF: CNJ, IPEA, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/7862?mode=full>>. Acesso em: 14 de mar. de 2022.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números**. Brasília, DF: CNJ, 2021. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>>. Acesso em: 14 de mar. de 2022.

BRASIL, **Lei nº 5.172**, de 25 de out. de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF: v. 07, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 11 de mar. de 2022.

BRASIL, **Lei nº 6.830**, de 22 de set. de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF: v. 05, 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 11 de mar. de 2022.

BRASIL, **Lei nº 8.009**, de 29 de mar. de 1990. Dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família. Diário Oficial da União, Brasília, DF: v. 02, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8009.htm>. Acesso em: 02 de jun. de 2022.

BRASIL, **Lei nº 9.492**, de 10 de set. de 1997. Define competência regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF: v. 09, 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9492.htm>. Acesso em: 05 de jun. de 2022.

BRASIL, **Decreto nº 70.235**, de 06 de mar. de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF: v. 02, 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 13 de mar. de 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

GOUVEA, Marcus de Freitas. **Crítica da execução fiscal como meio de cobrança do crédito público em massa: horizontes, aperfeiçoamento e alternativas**. Revista da AGU, Brasília, v. 17, n. 03.233-260, p. 233 – 259, set. 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

ROCHA, Leonardo Brandão. **A execução fiscal e o princípio da eficiência: da ação judicial à cobrança administrativa**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, Belo Horizonte, 2020. Disponível em:
<https://repositorio.fumec.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/853/Leonardo_rocha_mes_dir_2020.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 11 de mar. de 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: o Estado e a sociedade em conflito**. 2006. Dissertação (Fundamentos do Direito) - Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2006. Disponível em:
<<https://siaiap39.univali.br/repositorio/handle/repositorio/2055>>. Acesso em: 15 de mar. de 2022.