

UNIVERSIDADE NOVE DE JULHO – UNINOVE  
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO

RUBICO PETRONI CARDOZO PERES

**A DESJUDICIALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL BRASILEIRA E O  
PARADIGMA DA EFICIÊNCIA**

SÃO PAULO

2020

RUBICO PETRONI CARDOZO PERES

**A DESJUDICIALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL BRASILEIRA E O  
PARADIGMA DA EFICIÊNCIA**

Dissertação apresentada ao Programa de  
Mestrado em Direito da Universidade Nove  
de Julho como requisito parcial para a  
obtenção do grau de Mestre em Direito.  
Orientador: Prof. Dr. José Renato Nalini.

SÃO PAULO

2020

**RUBICO PETRONI CARDOZO PERES**

**A DESJUDICIALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL BRASILEIRA E O  
PARADIGMA DA EFICIÊNCIA**

Dissertação apresentada e aprovada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade Nove de Julho como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

São Paulo, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2020.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professor Doutor José Renato Nalini  
Orientador

---

Primeiro Examinador

---

Segundo Examinador

## **AGRADECIMENTOS**

Não poderia deixar de iniciar meus agradecimentos à todos aqueles que de alguma forma, direta ou indiretamente, compartilharam dessa jornada de dois anos de estudos, aflições e alegrias. Não há melhor momento para me utilizar das palavras de Renato Teixeira, na canção Amizade Sincera: A amizade sincera é um santo remédio, é um abrigo seguro. É natural da amizade o abraço, o aperto de mão, o sorriso. Por isso, se for preciso, conte comigo, amigo, disponha.

Ao meu orientador, Professor José Renato Nalini, homem de coração enorme e afetuoso, foi o mais próximo do sinônimo de casa que pude experimentar em São Paulo.

Aos Docentes do Programa de Mestrado em Direito da Universidade Nove de Julho, em especial as Professoras Samantha Ribeiro Meyer-Plug Marques e Luana Pedrosa de Figueiredo Cruz e o Professor Wilson Levy Braga da Silva Neto que, com seus construtivos comentários, tornaram possível a conclusão do presente trabalho.

Por ultimo, mas não menos importante, as queridas Camila Fonseca e Viviani Curvelo, que com uma paciência sem limites e muito carinho me ajudaram nessa caminhada.

Meu muito obrigado.

## RESUMO

A questão posta em debate não é nova, contudo, mesmo sabendo das implicações causadas pela ineficácia das execuções fiscais, nada de concreto foi alterado. As análises estatísticas e científicas realizadas pelo Conselho Nacional de Justiça, começaram a evidenciar os números alarmantes quanto ao acúmulo de processos de execução fiscal, especialmente pelo seu assustador volume e pelo seu baixo grau de efetividade. Atualmente, doutrinadores e estudiosos da área se debruçam para encontrar metodologias e ideias que possam desencadear numa melhora da execução fiscal. O trabalho apresentado busca aprofundar a real eficiência do procedimento judicial de cobrança de débitos fiscais no Brasil, apresentando a problemática situação das execuções fiscais no Poder Judiciário e apontando para as possíveis soluções no Direito Comparado e outras já em trâmite no ordenamento jurídico brasileiro.

**Palavras-chave:** Execução fiscal; Desjudicialização; Meios alternativos de resolução de conflitos tributários, eficiência.

## **ABSTRACT**

An issue raised for debate is not a new one, however, even knowing the implications caused by the ineffectiveness of tax foreclosures, nothing concrete has been changed. As statistics and scientific studies carried out by the National Council of Justice, they demonstrate the numbers of alarms about the volume of tax enforcement proceedings, especially for their frightening volume and their low degree of effectiveness. Currently, scholars and scholars in the field are looking into how to find methods and ideas that can trigger an improvement in tax enforcement. The work exhibited seeks to deepen the real judicial procedure for collecting tax taxes in Brazil, presents a problem regarding the situation of tax foreclosures in the Judiciary and registers as possible solutions in Comparative Law and others already in process in the Brazilian legal system.

**Keywords:** Tax enforcement; Judicialization; Alternative means of resolving tax conflicts, efficiency.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>1 – JUSTIÇA E PARADIGMA DA EFICIÊNCIA .....</b>	<b>10</b>
1.1 – Burocracia e gestão judicial .....	12
<b>2 – MÉTODOS ALTERNATIVOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS .....</b>	<b>16</b>
2.1 – Transação Tributária .....	17
2.2 – Arbitragem Tributária .....	23
<b>3 – PROJETOS DE LEI QUE PROPÕE A ALTERAÇÃO DO SISTEMA DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS .....</b>	<b>28</b>
3.1 – Projeto de Lei 5080/2009 .....	28
3.2 – Projeto de Lei Complementar 469/2009 .....	31
3.3 – Projeto de Lei 5081/2009 .....	32
3.4 – Projeto de Lei 5082/2009 .....	33
<b>4 – A POSIÇÃO DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL EM RELAÇÃO AOS PROJETOS DE REFORMA DO SISTEMA PROCESSUAL TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>37</b>
4.1 – Críticas aos métodos alternativos de resolução de conflitos .....	41
<b>5 – RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NO DIREITO COMPARADO: A DESJUDICIALIZAÇÃO COMO RESPOSTA .....</b>	<b>43</b>
5.1 – Portugal .....	44
5.2 – França .....	50
5.3 – Alemanha .....	52
5.4 – Estados Unidos .....	56
5.5 – México .....	60
5.6 – Argentina .....	64
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>67</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>71</b>

## INTRODUÇÃO

Anualmente o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) realiza levantamento para demonstrar a quantas anda o funcionamento do Poder Judiciário brasileiro. Dentre os diversos dados apresentados, um tema salta aos olhos de quem vê: as execuções fiscais.

Atualmente, as execuções fiscais somam cerca de 30 milhões de feitos e equivalem a cerca de 40% de todo o acervo do Judiciário brasileiro. Essas ações representam também o maior índice de congestionamento nos tribunais.

O último relatório Justiça em Números<sup>1</sup>, emitido pelo CNJ, aponta que atualmente a taxa de congestionamento das execuções fiscais é de 90%, ou seja, de cem processos que dão entrada no Poder Judiciário, apenas dez processos são finalizados.

O relatório ainda aponta que a Justiça Estadual concentra 85% das execuções fiscais, a Federal 15%, a Justiça do Trabalho 0,28% e, por fim, a Eleitoral cerca de 0,01% das execuções fiscais em trâmite.

Em um estudo profundo acerca do tema, o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) conseguiu mensurar, por intermédio de dados estatísticos e empíricos, o custo do valor unitário de um processo de execução fiscal da União que chegou ao montante de R\$5.685,39 (cinco mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e trinta e nove centavos) sendo que, as métricas utilizadas para identificação deste valor englobou diversas diretrizes, tais como o tempo médio de duração do processo, a mão de obra de servidores que atuam para o andamento processual entre outras referências.<sup>2</sup>

Os números apontam que o modelo de cobrança adotado pelo legislador (seja ela relacionada à área cível ou fiscal) é deficitário para diminuição do estoque e inequivocamente ineficiente e custoso para o Estado.

---

<sup>1</sup> Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2019*. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em: [www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros](http://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros). Acesso em: 11 mar. 2020.

<sup>2</sup> Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Brasília, 2011. pp. 13-15. Disponível em: [www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf). Acesso em: 11 mar. 2020.

Durante longas décadas, o acesso à Justiça foi entendido por acesso aos tribunais. Entretanto, a Constituição brasileira, cujo preâmbulo abriga a intenção de instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos e alça a justiça como um dos valores a serem buscados de uma sociedade que se pretende fraterna e pluralista, não poderia também deixar de assegurar a eficiência em seu controle jurisdicional.<sup>3</sup>

As ações tributárias se multiplicaram no Brasil, muito em decorrência dos inúmeros fatos geradores praticados pelos contribuintes. Essa massificação do Direito Tributário e do Direito Processual Tributário, não veio acompanhada devidamente com os instrumentos normais e institucionais necessários. O sistema brasileiro manteve o modelo tradicional e ultrapassado de resolução dos conflitos que deixou de ter eficiência no contexto moderno.

O primeiro grande objetivo deste ensaio é demonstrar que o assunto discutido, apesar de antigo, é sim um dos grandes problemas ainda sem solução e que precisam ser enfrentados pelo Judiciário brasileiro.

O segundo é apresentar as soluções que estão propostas pelo Poder Legislativo, tentando apurar os problemas dessas proposituras e delimitar os problemas de racionalidade legislativa enfrentados pelo modelo brasileiro.

O terceiro grande objetivo do trabalho é apresentar, ao menos de forma aproximada, os sistemas de execução fiscal de outros países, para que sirvam de base para uma possível conclusão de onde queremos e podemos chegar em nosso ordenamento jurídico.

Em busca de cada desses objetivos, iremos privilegiar na análise do sistema de resolução de conflitos tributários e no tocante ao processo tributário. O processo, aliás, é o principal meio pelo qual se faz aplicar os meios consensuais dos conflitos tributários.

A tarefa de levantamento dos mecanismos que pretendem aplacar a problemática das execuções fiscais no Brasil e de apontamento de soluções potenciais, no âmbito da qual pretendemos alcançar os três grandes objetivos, será organizada da seguinte maneira.

---

<sup>3</sup> NALINI, José Renato. *O juiz e o acesso à justiça*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 23.

No primeiro capítulo do ensaio, será analisada a denominada e complexa “Crise do Judiciário”, que fomentou o movimento de desjudicialização para as execuções fiscais. O referencial teórico básico deste capítulo terá como base as obras e trabalhos de José Renato Nalini e Mauro Capelletti.

No segundo capítulo, buscaremos nos aprofundar nos temas da arbitragem e da transação em matéria tributária, analisando a pertinência da aproximação entre o contribuinte e a Administração. Como referencial doutrinários, procuramos nos basear nos trabalhos de Onofre Alves Batista Júnior e Heleno Taveira Torres.

No capítulo terceiro, serão analisados os projetos de lei que tem a perspectiva de tornar o sistema de resolução de conflitos tributários mais eficiente e racional, debruçando-se, inclusive, acerca do novíssimo Projeto de Lei 4257/2019, protocolado perante o Senado Federal.

No quarto e último capítulo focaremos no estudo do Direito Comparado, onde buscou-se analisar alguns dos principais modelos jurídicos ocidentais, tentando, sempre que possível, comparar institutos e mecanismos afins com o modelo brasileiro. Como referencial teórico deste capítulo, nos apoiamos na doutrina de Arnaldo Sampaio Moraes Godoy.

O método de pesquisa utilizado será o hipotético-dedutivo, em análise à literatura jurídica estatísticas do Poder Judiciário e às decisões judiciais pertinentes ao tema.

O presente ensaio é parte da área de concentração Justiça, Empresa e Sustentabilidade e de tutoria da linha de pesquisa Justiça e o Paradigma da Eficiência.

## 1. JUSTIÇA E O PARADIGMA DA EFICIÊNCIA

Consagrada como princípio constitucional no art. 37 da Constituição Federal, a eficiência tornou-se pela base da atuação do Estado brasileiro e dos Poderes da República.

Nesse contexto Celso Antônio Bandeira de Mello entendi eficiência como a prática da boa administração pública:

O fato é que o princípio da eficiência não parece ser mais do que uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, de há muito, no direito italiano: o princípio da “boa administração”. Este último significa, como resulta das lições de Guido Falzone, em desenvolver a atividade administrativa “do modo mais congruente, mais oportuno e mais adequado aos fins a serem alcançados, graças à escolha dos meios e da ocasião de utilizá-los, concebíveis como os mais idôneos para tanto”. Tal dever, como assinala Falzone, “não se põe simplesmente como um dever ético ou como mera aspiração deontológica, senão como um dever atual e estritamente jurídico”. Em obra monográfica, invocando lições do citado autor, assinalamos este caráter e averbamos que, nas hipóteses em que há discricção administrativa, “a norma só quer a solução excelente”. Juarez Freitas, em oportuno e atraente estudo – no qual pela primeira vez entre nós é dedicada toda uma monografia ao exame da discricionariedade em face do direito à boa administração –, com precisão irretocável, afirmou o caráter vinculante do direito fundamental à boa administração.<sup>4</sup>

E ainda, a definição dada pela doutrina especializada constitucionalista No que se refere ao princípio da eficiência:

Introduzido no texto da Constituição de 1988 pela Emenda no 19/98, esse princípio consubstancia a exigência de que os gestores da coisa pública não economizem esforços no desempenho dos seus encargos, de modo a otimizar o emprego dos recursos que a sociedade destina para a satisfação das suas múltiplas necessidades; numa palavra, que pratiquem a “boa administração”, de que falam os publicistas italianos. Nos Estados burocráticos-cartoriais, o princípio da eficiência configura um brado de alerta, uma advertência mesmo, contra os vícios da máquina administrativa, sabidamente tendente a privilegiar-se, na medida em que sobrevaloriza os meios, em que, afinal, ela consiste, sacrificando os fins, em razão e a serviço dos quais vem a ser instituída.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 34. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 122.

<sup>5</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009, p. 792.

Em suma, tal princípio advoga sobre importância do funcionamento da Administração, onde a redução dos desperdícios de dinheiro público, impõe a execução dos serviços públicos com presteza e rendimento funcional.

Certo é que o princípio da eficiência deve ser conjugado com a boa administração, prezando contra os vícios da máquina administrativa que se caracterizam a privilegiar os meios e detrimento dos resultados buscados pela sociedade.

Tal situação é facilmente percebida no modelo de ordenamento jurídico brasileiro, onde os engessados procedimentos tende a sobrepujar o resultado almejado e a ideia de eficiência da justiça.

A morosidade do Poder Judiciário brasileiro que deriva, entre outras causas, do excesso de demandas ingressantes é frequentemente confundida com um sinal de democracia pujante. Esse tipo de paralelo de ser fortemente rejeitado, vez que jamais se conseguirá reduzir tal situação se mantido o mesmo pensamento.

A lentidão do judiciário é a mácula consensualmente aceita por todos os integrantes da cena forense. Deriva do excesso de demandas, pois o Brasil adotou o modelo americano de litigar sempre. Há quem considere o acúmulo de processos um confiável índice de vivência democrática. Se o número de ações em curso é termômetro democrático, não existirá real interesse em reduzir tal situação. Afinal, ela servirá também para sustentar a imensa cadeia da atividade jurídica: desde a criação e funcionamento de mais de 1.200 faculdades de direito até a indústria da especialização, pós-graduação e eventos jurídico-turísticos ainda em alta. Estimula-se a judicialização de todas as questões - com a submissão de qualquer tema aos tribunais, multiplica-se a atividade jurídica para que o País bata todos os recordes de números das várias profissões.<sup>6</sup>

Traçando um paralelo entre autonomia, justiça e eficiência, Paulo Caliendo Velloso da Silveira assevera que essas três possuem racionalidades diversas que se aplicam a campos distintos da realidade, ou seja, que significa dizer que existiria uma racionalidade jurídica ocupada com a realização de

---

<sup>6</sup> NALINI, José Renato. *Ética geral e profissional*. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 485.

justiça, e uma racionalidade econômica focada na eficiência, ambas incomunicáveis entre si.<sup>7</sup>

O mesmo autor, ao pesquisar sobre o tema da conexão entre a justiça e eficiência, conclui de uma sociedade justa seria uma sociedade eficiente, reconhecendo sem utilidade em observar seus mecanismos jurídicos controle são eficientes na produção de riqueza social.

Independentemente do raciocínio adotado pelo autor, seria impossível negar o destaque que a eficiência assumiu no moderno Estado Democrático de Direito, sendo certa a dificuldade de se conciliar os ideais de justiça deficiência almejados.

Em razão do princípio da eficiência, é forçoso reconhecer sua ausência no atual sistema de cobrança dos créditos tributários e de métodos de gestão de planejamento da Administração baseados em alguma premissa de eficiência.

### **1.1 Burocracia e gestão judicial**

Em exame da Exposição de Motivos 233, da Lei 6830/80, que trouxe para o ordenamento jurídico brasileiro a cobrança executiva fiscal, já era claro o intuito do legislador em não ocupar o magistrado com as questões, por assim dizer, burocráticas, deixando-o liberto para focar na atividade realmente jurisdicional.

(...) o anteprojeto, por outro lado, insere-se no Programa Nacional de Desburocratização, a que se refere o Decreto no 83.740, de 18 de julho de 1979, uma vez que simplifica o processo da execução da dívida ativa, reduz, substancialmente, o número de despachos interlocutórios do juiz, liberando-o de trabalhos meramente burocráticos em favor da atividade especificamente judicante, utiliza os modernos serviços dos Correios para a citação dos executados, cria condições para a melhor utilização do processamento de dados na execução fiscal, descongestiona as vias judiciais, nas duas instâncias, e adota outras medidas, tudo em

---

<sup>7</sup> SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 80.

consonância com os princípios constitucionais que regem os direitos e garantias individuais e as funções do Poder Judiciário.<sup>8</sup>

Como se observa do texto, o objetivo claro do legislador era de simplificar o procedimento da execução, na tentativa de desafogar o Poder Judiciário e poder dar condições para que o juiz passasse a exercer suas funções jurisdicionais. Pelo que se viu no desenvolvimento deste trabalho, a execução fiscal transmutou-se no maior achaque do Judiciário, alcançando números grandiosos e, por consequência, conspirou para o atolamento do Poder Judiciário como um todo.

Apesar dos esforços empreendidos pelo Conselho Nacional de Justiça, em busca de amplas reformas processuais e procedimentais visando a eficiência do da Justiça, esqueceu-se a gestão e a administração judicial como fator determinante para a eficiência do sistema de justiça.

A pesquisa análise da gestão e funcionamento dos cartórios judiciais, elaborada pela Secretaria de Reforma do Judiciário, constatou que as serventias judiciais são responsáveis por grande parte do intervalo na tramitação dos feitos, notadamente daqueles chamados de “tempos mortos”, onde não se realizam nenhum ato.<sup>9</sup> Os quatro cartórios acompanhados pelo levantamento indicaram que os processos permaneciam na serventia entre 80% e 95% do tempo total de tramitação.

No mesmo sentido, a pesquisa do Ipea também concluiu que os magistrados representam apenas 6,8% do total de mão de obra utilizado na execução fiscal, enquanto os demais servidores respondem por 89,7% e os estagiários por 3,6%.

Destaca-se ainda que, na grande maioria das vezes, o longo tempo de espera demandado pelas serventias judiciais decorre dos tempos de espera necessários para a realização de cada ato, isto é, o tempo que as mal faladas pilhas de processos aguardam até serem trabalhadas.

---

<sup>8</sup> PRUDENTE, Antônio Souza. *Execução administrativa do crédito da Fazenda pública*. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 45, n. 177, jan./mar. 2008. Acesso em: 02 mar. 2020. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496909>.

<sup>9</sup> Ministério da Justiça. *Análise da gestão e funcionamento dos cartórios judiciais*. Brasília: Secretaria de Reforma do Judiciário, 2007, p. 42.

E a grande quantidade de atos promovidos pelos serventuários é justificada pelo rito formalista, repleto de pequenas providências cartorárias, pois cada ato processual elencado na lei exige a realização de inúmeros outros atos cartorários que necessitam de mais de um servidor para realizá-los.

O mencionado estudo do Ipea também demonstrou e quantificou os diferentes tipos de tempos gastos nos processos de execuções fiscais. Chegou-se a conclusão de que o tempo gasto nos processos não advinham da fluência normal dos prazos processuais, mas sim, consequência da desorganização das serventias judiciais em geral. *In verbis*:

Entretanto, um dos achados mais importantes deste estudo é que a diferença entre o tempo médio provável de mão de obra diretamente empregada nos executivos fiscais e o tempo total de tramitação do processo está intrinsecamente relacionada ao padrão de gerenciamento processual praticado nas varas da Justiça Federal. A morosidade não resulta significativamente do cumprimento de prazos legais, do sistema recursal ou das garantias de defesa do executado. Nem tampouco do grau de complexidade das atividades administrativas requeridas. Fundamentalmente, é a cultura organizacional burocrática e formalista, associada a um modelo de gerenciamento processual ultrapassado, que torna o executivo fiscal um procedimento moroso e propenso à prescrição. Basta lembrar que esta responde pelo segundo maior motivo de baixa, atingindo quase um terço dos executivos fiscais.<sup>10</sup>

A pesquisa do Ipea concluiu, como resultado, que o tempo médio total de tramitação do processo de execução fiscal médio é de oito anos, dois meses e nove dias (2.989 dias). Ademais, revelou que o tempo médio provável de mão de obra diretamente empregada no processamento do executivo fiscal é de 646,2 minutos – que se traduzem em apenas dez horas e quarenta e seis minutos.

Indo além, o modelo de gestão judicial ainda permanece apegado a ritos formalísticos extremamente burocráticos, em que a preocupação é a superação das etapas cartorárias. Isto talvez decorra da concepção de “processo” como um conjunto de atos concatenados que, em cada etapa, comporiam o processo judicial. E, aparentemente, os órgãos judiciais aceitam isto como uma decorrência natural do ofício jurisdicional.

---

<sup>10</sup> SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso. op. cit., p. 80.

O estudo demonstrou que a organização e a gestão administrativa da Justiça de primeiro grau são ineficientes, apesar do esforço empreendido por magistrados e serventuários no desempenho de suas funções.

O emprego generalizado de modelos ultrapassados de administração, associados à gestão produtivista, resultam na organização atomista das atividades administrativas, que centra esforços no cumprimento de tarefas, em detrimento da obtenção de resultados (no caso, a recuperação do crédito). Além de ineficaz, o atual modelo de organização do trabalho gera impactos negativos expressivos sobre a subjetividade dos servidores, desmotivando-os e desvalorizando-os.<sup>11</sup>

Esses elementos denotam, de forma conjugada, a necessidade de reformulação do atual modelo de gestão judicial, sobretudo de profissionalização das serventias judiciais, com implantação de métodos de racionalização e gerenciamento das atividades cartorárias, bem como reconhecem que as medidas paliativas adotadas ou o simples discurso em favor do aumento de cargos ou varas especializadas não alterarão a realidade dos processos executivos fiscais.

---

<sup>11</sup> Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*. Brasília, 2011. pp. 13-15. Disponível em: [www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf). Acesso em: 11 mar. 2020.

## 2. MÉTODOS ALTERNATIVOS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

A busca pela almejada efetividade no Poder Judiciário não se iniciou em tempos atuais. Desde a criação do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) pela Emenda Constitucional n.º 45 de 2004, o órgão vem colhendo informações sobre a evolução de diversos pontos sensíveis do Poder Judiciário brasileiro, para elaborar soluções e, assim, amenizar a morosidade da justiça.

De posse dessa e de outras tantas informações sobre o funcionamento do Poder Judiciário, o Conselho editou a Resolução n.º 125 de 29 de novembro de 2010 que em suas linhas propõe o fomento a mecanismos consensuais de resolução de conflitos.

Desde então, o conceito moderno de Administração Pública prevê uma postura aberta e participativa do administrado, sendo em sua amplitude compreendido como um portador de direitos. Tal postura mais democrática da administração, mais preocupada com os interesses legítimos, ainda que individuais, dos administrados, ampliou-se para garantir a participação deles, não apenas como seus auxiliares, mas como partes ativos e relevantes na construção do ato administrativo.<sup>12</sup>

Indo ao encontro com o narrado, Lídia Maria Ribas entende que o administrado de antes não participava de modo algum das decisões, estando sob o jugo do Estado. Hoje, o estado se coloca a serviço dos administrados, passando com eles a dialogar.<sup>13</sup>

Além do fomento dado pelo próprio Estado, que impôs novo paradigma de atuação da administração pública, a realidade fática vivida pelo estado provava ineficiência do antigo modelo burocrático da administração. A modernidade líquida e a constante evolução da sociedade não mais se encaixavam no âmbito da realidade de procedimentos previamente determinados e enrijecidos da Administração Pública tradicional.

---

<sup>12</sup> FILHO, João Aurino de Melo. *Racionalidade legislativa do Processo Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 581.

<sup>13</sup> *Processo administrativo tributário em perspectiva de cidadania democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 387.

Neste novo contexto ganha espaço no direito administrativo a consensualidade na atuação da Administração Pública, conceito que estimula a adoção de formas consensuais de atuação administrativas, no âmbito das quais deve se decidir em conjunto com o administrado e não apenas do antigo modo imperativo da Administração.<sup>14</sup>

Com essa nova maneira de atuação, a Administração alterou a perspectiva de resolução de seus conflitos com os particulares, deixando de privilegiar a solução adjudicatória como regra e, abrindo espaço para a solução de conflitos por meios consensuais.

## 2.1 Transação Tributária

A transação pode ser considerada como o resultado de um caminho, um acordo que pode ser concretizado passando por diversos caminhos, dentre os quais podemos destacar a conciliação a mediação e a negociação direta. Tem-se, portanto, que a transação é um acordo que necessita de concessões recíprocas, que se chega pela utilização de meios de solução alternativas de conflitos.

No entendimento de Hugo de Brito Machado a transação é importante mecanismo de extinção do crédito tributário e desafogamento do Poder Judiciário, senão vejamos:

A maior vantagem da transação como instrumento de prevenção de litígios na relação de tributação, todavia, será a redução significativa do número de processos que hoje sobrecarregam os órgãos de julgamento, tanto no Judiciário como na própria Administração Tributária. Hoje no Brasil um imenso número de processos é decorrente de litígios com o Fisco. A existência de leis inconstitucionais obriga a Administração Tributária a formular exigências que afinal são inúteis em face da declaração de inconstitucionalidade. Outras tantas exigências afinal julgadas improcedentes são feitas pelas autoridades administrativas com fundamento em interpretações oficiais da lei que não prevalecem no Judiciário. Assim, a possibilidade de acordo no âmbito do lançamento tributário pode ser um meio extremamente eficiente para a redução do exagerado número de processos, com evidente proveito para as partes. Para o Estado, encurtamento do prazo para a entrada de recursos

---

<sup>14</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CAMPOS, Sarah. *A Administração Pública consensual na modernidade líquida*. In Fórum Administrativo, Belo Horizonte, Ano 14, n. 155, jan. 2014, p. 33.

financeiros e pela redução do custo operacional dos órgãos de julgamento. E para o contribuinte, com a eliminação de pendências que se arrastam por longos anos degradando a segurança de que necessitam para o desempenho de suas atividades normais e com a eliminação dos custos que tais pendências implicam.<sup>15</sup>

Na seara tributária, a transação fora desenvolvida pelo legislador com base em parâmetros específicos. As normas gerais para tratamento da matéria estão discutidas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, que elegeu a transação como forma de extinção do crédito tributário e, também, no artigo 171:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Mesmo prevista expressamente no Código Tributário Nacional, que determinou as características gerais do instituto, fazendo ressalva quanto a sua efetividade e a condicionando à edição de lei específica pelos entes da federação, a transação tributária ainda não conseguiu criar raízes no ordenamento jurídico brasileiro. Muitos dos entes da federação sequer possuem leis específicas que regulem e autorizem a transação tributária.

Alguns autores entendem que o artigo 171 deve ser revogado ou declarado inconstitucional, uma vez que estaríamos diante de um dispositivo que prevê a disponibilidade do direito patrimonial público pela Fazenda Pública, sendo este um direito tido como indisponível.

O princípio da indisponibilidade do crédito tributário, embora tenha se constituído como um dogma quase absoluto do direito, ao ponto de alguns autores sequer aceitarem qualquer restrição, deve ser compreendido como um

---

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 111-135.

conceito de direito positivo, sendo, portanto, variável a depender da configuração tópica de cada ordenamento jurídico.<sup>16</sup>

A chamada indisponibilidade do patrimônio público é, portanto, relativa, conforme demonstra frequente disposição de bens de direitos do estado para os particulares.<sup>17</sup>

Cabe-nos registrar, por exemplo, a possibilidade de o Estado negociar, inclusive na esfera penal. Na transação penal, o Estado renuncia ao direito-dever de punir, enquanto o acusado renuncia ao direito de se defender.

Ademais, a redação do artigo 171 do Código Tributário Nacional é imprecisa, a começar por impor a extinção do crédito tributário como resultado da transação, quando, na verdade, essa extinção dependerá do cumprimento do acordo, na da transação propriamente dita.

Para a doutrina, tal acordo especial necessitaria de três elementos: consentimento, concessões recíprocas e conflito.

Segundo João Aurino de Melo Filho:

A amplitude desses elementos e as relações entre eles dependerão da atuação concreta do legislador, que possui liberdade, dentro dos limites constitucionais para regular o instituto. Com base nesse âmbito de liberdade, o legislador brasileiro tratou com características peculiares, da transação no direito privado e no direito público.<sup>18</sup>

No que diz respeito ao requisito consentimento, o Código Tributário Nacional ventila que, dentro das possibilidades legais, a transação é uma faculdade, não devendo ser imposta.

Para o contribuinte, nos parece claro que tal vontade será em amplo aspecto, enquanto para a administração não haverá vontade em sentido amplo, mas sim uma “vontade administrativa”<sup>19</sup>, conforme os ditames legais.

---

<sup>16</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 636.

<sup>17</sup> Na despublicização o poder público repassa a titularidade de bens e/ou atividades do Estado à iniciativa privada, com a redefinição dos limites de atuação do setor público e do setor privado. Na despublicização, não há mera transferência da execução material de serviços ou da exploração de bens públicos à iniciativa privada, mas a transferência da própria responsabilidade sobre o serviço/bem em si, que deixa a esfera de titularidade estatal e passa a integrar a esfera de titularidade privada.

<sup>18</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 591.

<sup>19</sup> ROSEMBUJ, Tulio. *La transacción tributaria: Discrecionalidad y actos de consenso*. Barcelona: Atelier, 2000, p. 14-15.

De todo modo, na transação haverá sempre a presença do elemento vontade, não um acordo unilateral.

Quanto ao elemento conflito, tem-se aqui notável discussão acerca de seu conceito. Seria esse conflito apenas de cunho administrativo ou pressupõe a formação de um conflito judicializado?

O legislador, todavia, não conseguiu esclarecer tal questionamento, uma vez que não positivou uma definição para o termo conflito, gerando discussão no meio acadêmico.

O que acontece é que o Código Tributário Nacional se utilizou do termo “litígio”, que por si só remete a um momento específico, quando formada a lide. Portanto, se pensarmos apenas em lide no sentido processual, não haveria possibilidade de transação na esfera administrativa.

De outro modo, parece-nos claro que o termo “litígio” utilizado na norma, também envolve a discussão na seara administrativa. Bastaria a impugnação administrativa da obrigação tributária para que se configure um litígio apto a ensejar a transação, mesmo na redação atual do Código.

Não diferente é o entendimento de Onofre Batista:

O CTN utilizou o termo litígio no sentido técnico, de conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida, resistência esta que pode ocorrer na esfera administrativa ou judicial: “o momento, pois, em que surge o “litígio” é aquele quando o conflito surgido na disputa em torno do mesmo bem não encontra solução voluntária ou espontânea entre os diversos concorrentes e, persistindo o primeiro na exigência de que o segundo lhe entregue o bem, esse resiste, negando a cumprir o que é reclamado”.<sup>20</sup>

Portanto, sem dúvidas que a decisão de inclusão do conflito também para a esfera administrativa, como pressuposto para ensejar a transação, é de longe, a mais racional no âmbito das normas gerais. Caso queira, o legislador, no âmbito da legislação específica, poderá restringir a aplicação na esfera administrativa, o que não parece ser a decisão mais correta, uma vez que

---

<sup>20</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 424.

quanto mais cedo o conflito possa ser resolvido, mais contribuirá com a efetividade do conflito.

Ademais, importante abordar, ainda que brevemente, o cabimento da transação visando a prevenção do litígio.

Paulo de Barros Carvalho, ao analisar a terminologia empregada pelo Código Tributário Nacional, interpreta que ao contrário do que acontece no Código Civil, a transação tributária estaria limitada a terminar com a lide, sendo necessário um litígio para que as partes possam transigir.<sup>21</sup>

Nada impede, contudo, que fora do processo, o sistema abra a possibilidade não de transações sentido estrito, que envolve discricionariedade, mas da transação legal por adesão, fixando se um caminho legal alternativo, com benefícios e ônus que pode, ou não, ser escolhido pelo contribuinte.

É o caso REFIS, um programa periódico lançado pelo ente estatal oferecendo oportunidades para pagamentos com descontos, à vista ou de forma parcelada, dos débitos tributários.

Em resumo, temos que o REFIS é um pacto de dois sujeitos, um no polo ativo e outro no polo passivo da relação jurídica obrigacional tributária, no qual, via concessões mútuas, resolvem as questões atinentes a crédito tributário exigido, sendo este ato uma transação tributária especial.

A especificidade desta transação, se dá por dois motivos: o primeiro decorre da feitura do pacto em si e o seguinte do cumprimento do dever assumido, ou seja, em sua fase inicial – na feitura da avença, devem as partes proceder com as concessões mútuas e assumir obrigações, notadamente, o pagamento parcelado pelo lado do devedor, e no segundo momento com a adimplência do obrigado havia distinção de sua obrigação tributária.

Portanto o REFIS é uma transação que se perfazem dois momentos no primeiro ocorre o acordo das partes envolvidas, com concessões mútuas e o parcelamento, e, no segundo, após a satisfação das prestações pecuniárias se dá a extinção do dever.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 309.

<sup>22</sup> FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão*. Recife: Bagaço, 2004, p. 164.

Neste caso, embora não haja litígio nem processo, como os requisitos legais são objetivos, não haveria nenhum problema na adoção do mencionado instituto.

A transação implica em concessões recíprocas. Não significa obtenção de tudo, o que seria a submissão de uma parte a pretensão da outra, nem a renúncia a tudo, residindo, exatamente, no equilíbrio das concessões recíprocas o conteúdo específico do acordo.<sup>23</sup>

Se o conflito for resolvido sem concessões recíprocas, caso alguma das partes não esteja concedendo nada, não haverá transação, mas mera liberalidade.

O Código Tributário Nacional, dispõe, literalmente, que as concessões mútuas importarão na determinação do litígio e na conseqüente extinção do crédito tributário. Contudo, nem sempre tais concessões terão como resultado a extinção do crédito tributário, uma vez que invariavelmente poderá de pender do pagamento.

Esse é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, quando explica que a extinção do crédito tributário se dará, depois de feito o acordo, não pelas concessões recíprocas, mas sim pelo pagamento: “o processo de transação tão-somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo”.<sup>24</sup>

Indo ao encontro com esse entendimento Rubens Miranda Carvalho, assim pontua as concessões na transação:

Poderá ela funcionar como moeda de troca no alongamento ou no parcelamento do crédito ou de parte dele (moratória); no cancelamento de parte do principal (remissão parcial) da multa (anistia total ou parcial) e dos juros, ou, ainda, no valor da sucumbência ou das despesas decorrentes do ajuizamento ou do processamento da cobrança judicial do crédito tributário. Poderá, ainda, acarretar efeitos outros, como a anulação do lançamento primitivo e a elaboração de outro, com o imediato pagamento. Enfim, as circunstâncias aconselharão a possibilidade da transação tributária e a sua abrangência.

---

<sup>23</sup> MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *A resolução dos conflitos e a função judicial do contemporâneo estado de direito*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 239.

<sup>24</sup> *Curso de direito tributário*. op. cit., p. 309.

Por fim, é consenso que a transação exige concessões recíprocas, cabendo a cada parte uma vantagem menor do que a que poderia obter ao final de eventual demanda, caso fosse vencedora; e um benefício que, seja qual for, já seria significativo, considerando-se que, caso perdesse a demanda, a parte derrotada não conseguiria nada.<sup>25</sup>

## 2.2 Arbitragem Tributária

Apesar de há muito utilizada como método alternativo de resolução de conflitos, a arbitragem ocupa posição residual, mas crescente, sendo caracterizada por procedimentos informais, julgadores com qualificação técnica e decisões vinculatórias sujeitas a limitada possibilidade de recurso.<sup>26</sup>

Segundo Carlos Alberto Carmona, a arbitragem tem o seguinte conceito:

Meio alternativo de solução de controvérsias por meio da intervenção de uma ou mais pessoas que recebem seus poderes de uma convenção privada, decidindo com base nela, sem intervenção estatal, sendo a decisão destinada a assumir a mesma eficácia da sentença judicial.<sup>27</sup>

A arbitragem pode ser utilizada tanto para resolução de conflitos entre particulares quanto para conflitos envolvendo entes públicos. Nesse último caso, o Brasil já vem se utilizando da arbitragem para resolução de conflitos com Estados estrangeiros – disputas marítimas, de natureza financeira e até de fronteiras, de modo a seguir tendências de Direito Internacional.

Com o advento da Lei nº 9.307 de 23 de setembro de 1996 (Lei de Arbitragem), tornou-se controversa, na doutrina, a possibilidade de se utilizar da arbitragem para dirimir conflitos envolvendo a Fazenda Pública. Tal controvérsia foi pacificada quando da edição da Lei 13.129 de 26 de maio de 2015, que incluiu na Lei de Arbitragem o § 1º em seu artigo 1º, assim dizendo: “A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis”.

---

<sup>25</sup> ROSEMBUJ, Tulio. op. cit., p. 47.

<sup>26</sup> CAPPELLETI, Mauro. *Acesso à justiça*. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988, p. 82.

<sup>27</sup> CARMONA, Carlos Alberto. *A arbitragem e processo: um comentário a lei nº 9.037/96*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 74.

Depois da alteração da lei, as dúvidas que permeavam acerca da utilização da arbitragem para resolução de litígios envolvendo a Fazenda Pública passou a ser fato incontestável.

As críticas ao procedimento da arbitragem tributária invariavelmente são as mesmas externadas contra a transação tributária, de modo que o posicionamento quando estas críticas, em especial a indisponibilidade do crédito tributário, foram afastadas em tópico anterior.

Na arbitragem, as partes não estão negociando ou dispendo de direitos, apenas decidindo em conjunto, qual o órgão jurisdicional será responsável pela resolução do conflito.

Priscila Faricelli de Mendonça preleciona que:

Ao optarem por submeter a controvérsia tributária ao juízo arbitral, as partes não estão dispendo do direito em discussão, mas somente renunciando à solução estatal do conflito. Ou seja, não se sabe se o resultado será no sentido de conferir o direito integralmente a um dos litigantes, ou parcialmente a ambos, nem há manifestação pela renúncia a parcela do direito em discussão. As partes definem, apenas, que a solução será conferida por uma corte não estatal e que a decisão será vinculante entre as partes.<sup>28</sup>

Além dos óbices comuns a transação, um ponto específico da arbitragem merece nossa atenção: as sentenças arbitrais irrecorríveis. Ocorre que, apesar de ser um procedimento célere, podem haver divergências entre as sentenças, dada a inexistência de uniformização da jurisprudência, conforme ocorre nos processos judiciais.<sup>29</sup>

Contudo, tal crítica não merece guarida, uma vez que as partes, ao optarem pela prática da arbitragem, já estão cientes da carência de procedimento de uniformização das decisões, compensando tal ônus pelos benefícios da celeridade do procedimento e ter seu caso analisado por *expert*.

---

<sup>28</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014, p. 104.

<sup>29</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 81.

Indo mais além, a arbitragem não visa a substituição das searas judicial e administrativa de resolução de conflitos, pretendendo ser, apenas, um caminho complementar para casos especiais que a justifiquem.<sup>30</sup>

Apesar dos benefícios tratados, a solução de conflitos pela via arbitral tem a aplicabilidade restringida no Direito Tributário, bem como nas outras áreas, e não influenciara de forma relevante na diminuição dos números de processos apontados pelo Conselho Nacional de Justiça.

A questão aqui não quantitativa, mas sim, qualitativa. A arbitragem terá grande relevância naqueles casos complexos, que envolvam questões específicas, que na maioria das vezes, escapa da qualificação técnica do Poder Judiciário.

Indubitável que alguns conflitos podem ser melhores analisados por um tribunal arbitral do que por um tribunal judicial, como em casos que envolvam grande complexidade técnica. Tais processos, além de se perpetuarem no tempo, acabam por consumirem muito mais tempo, atenção e esforços em uma instância judicial, por exemplo.

A escolha arbitral para tais casos, mesmo não colaborando de forma relevante para com o total de processos, acaba influenciando no sistema de resolução de conflitos tributários, poupando o Estado de gastos com um processo que não tramita com a celeridade adequada e com os vários recursos financeiros consumidos.

Outra questão que chama atenção dos doutrinadores, diz respeito a amplitude material dos conflitos tributários que podem ou não ser decididos à decisão arbitral. Isso significa questionar se poderão ser levadas a câmara arbitral quais tipos de questão: de fato ou de direito?

A resposta que nos parece majoritária é aquele de que apenas as questões de fato poderiam ser levadas em conta em uma arbitragem tributária, “em razão da notória expertise de agentes administrativos, como procuradores e auditores fiscais”.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 648.

<sup>31</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. op. cit., p. 80.

Indo além, seria importante que as questões de direito pudessem ser decididas pelo Poder Judiciário, tendo em vista a necessidade de formação de jurisprudência sobre as decisões, garantindo que a mesma solução aplicada a um caso se estenda aos demais.

Não diferente é o entendimento de Heleno Taveira Torres, que defende o manejo da arbitragem tributária apenas aos conflitos que envolvam questões de fato, mantendo-se a análise das questões jurídicas (constitucionalidade, controle de legalidade, aplicação de sanções pecuniárias, entre outras), no âmbito do processo contencioso comum.<sup>32</sup>

Essa limitação, em nada irá tirar a relevância prática da arbitragem. Mesmo que limitada a questões de fato, ainda terá relevante aspecto em sua aplicabilidade. Vejamos:

Em nosso entender, todas as matérias próprias de inversão do ônus da prova, por presunções e similares, garantem um espaço de disponibilidade, relativamente aos direitos patrimoniais envolvidos. É o que se vê nos casos de incidências com bases presumidas, dependentes de arbitramento ou de qualquer outra espécie de critério indeterminado, como preço de mercado, valor venal, valor da terra nua, pautas de valores, definição de preços de transferências definição de mercadorias, como a qualificação de produtos, numa tabela ordenada segundo a seletividade e essencialidade, custos e valor de bens intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e equidade, etc.<sup>33</sup>

Podemos elencar ainda, como matéria prima da arbitragem, questões complexas, sobre as quais seria imprescindível uma análise técnica ao adequado julgamento da cizânia, tais como: que envolvam cálculos complexos, aspectos de matriz tributária, composição de produtos e materiais. Tais questões, em geral, são objeto de prova pericial em juízo, sendo certo que seriam resolvidas com mais perícia e rapidez se decididas dentro da transação, por árbitro especificadamente qualificado.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa*. In: Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 122.

<sup>33</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa*. op. cit., p. 122.

<sup>34</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. op. cit., p. 116-117.

Por fim, verifica-se, que existem defensores da arbitragem tributária, colocando por terra todos os paradigmas e dogmas antigos que engessavam a aplicação deste instituto que tende a trazer grande melhoria para a administração e para o contribuinte.

É preciso analisar a questão despido de conceitos conservadores para que não haja uma interpretação equivocada e claudicante da evolução do direito aplicado nas modernas ferramentas de métodos alternativos de solução de conflitos, inclusive na seara tributária.

### **3. PROJETOS DE LEI QUE PROPÕE A ALTERAÇÃO DO SISTEMA DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS**

Ao longo do trabalho, foram apresentadas algumas possibilidades de modificações tanto na estrutura do procedimento, mas também algumas alterações legislativas para aumentar a efetividade do sistema brasileiro de resolução de conflitos.

Além das alterações propostas pelo meio acadêmico, por doutrinadores, houveram nos últimos anos, algumas tentativas de modificação legislativa concreta, com a apresentação de projetos de lei visando a otimização dos procedimentos já debatidos.

Este trabalho não possui a pretensão de analisar todos os projetos legislativos já apresentados para a matéria, estabelecendo como parâmetro aqueles mais recentes a serem debatidos pelo Congresso, o que já seria suficiente para trazer luz ao atual estágio de discussão legislativa.

Portanto, será analisado o bloco de proposições legislativas que envolvem os seguintes Projetos de Lei: 5080/2009, que autoriza a “pré-penhora” de bens antes mesmo de iniciada a execução fiscal; o PL 5081/2009, que dispõe sobre a instituição de mecanismos de cobrança de créditos federais mediante a prestação de garantias extrajudiciais, da oferta de bens imóveis para pagamento, entre outras; do PL 5082/2009, que trata da transação tributária; e, por fim, o Projeto de Lei Complementar 469/2009, que altera a definição de transação tributária e pavimenta a possibilidade da arbitragem tributária.

#### **3.1 Projeto de Lei nº 5.080/2009**

O Projeto de Lei 5080/2009 tem a previsão de alterar a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, trazendo como principal mecanismo inovador, a possibilidade de constrição prévia ainda em sede administrativa.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 660.

O PL autoriza uma espécie de “pré-penhora” antes do ajuizamento da execução fiscal. Se transformado em lei o projeto permitirá que atos de constrição preparatória e provisória sejam praticados pela Fazenda Pública credora, cabendo seu controle pelo Poder Judiciário.<sup>36</sup>

O Projeto de Lei propõe um despacho administrativo inicial para notificar o devedor em conjunto com a constrição preparatória e avaliação de bens, além, é claro, da intimação do devedor acerca da penhora.

Neste caso, a Fazenda somente ajuizará a execução fiscal com a constrição administrativa realizada, possuindo prazo de trinta dias, contados da penhora, para ajuizamento da execução.

Quanto a penhora definitiva, esta somente poderá ser concretizada na senda judicial, depois do despacho inicial do magistrado na execução proposta.

A partir da alienação do bem objeto da constrição judicial, o rito aplicado na execução fiscal passa o do Código de Processo Civil para as execuções de títulos executivos extrajudiciais.

Os ganhos nos parecem óbvios, a forma de cobrança proposta, parcialmente administrativa, entregaria a Administração a responsabilidade pela constrição de patrimônio e pela avaliação dos bens, sendo que a execução fiscal somente seria ajuizada se houvesse patrimônio suficiente para pagamento do débito.

Não há dúvidas de que a inovação parte da premissa da “pré-penhora” administrativa. Nas palavras de Leon Frejda Szklarowsky:

Esta proposta tem em vista aperfeiçoar a cobrança da dívida ativa, sem destronar os direitos e garantias fundamentais agasalhados pela Lei Maior e pela consciência jurídica universal, conquanto fugindo do modelo tradicional, que autoriza se faça pela própria administração fiscal ativa.

Isto porque a penhora é um ato administrativo e não jurisdicional, segundo a melhor doutrina, não necessitando realizar-se sob as vistas do juiz, como enfaticamente tem proclamado o Ministro Carlos Mário da Silva Veloso.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 661.

<sup>37</sup> SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa*. Revista *Jus Navigandi*, Teresina, ano 2, n. 21. Disponível em: [jus.com.br/artigos/1320/a-lei-de-execucao-fiscal-o-contencioso-administrativo-e-a-penhora-administrativa](http://jus.com.br/artigos/1320/a-lei-de-execucao-fiscal-o-contencioso-administrativo-e-a-penhora-administrativa). Acesso em 18 nov. 2019.

O mesmo autor ainda explica que, lastreada na Certidão de Dívida Ativa, a Fazenda Pública poderia realizar todos os atos preparatórios administrativos para cobrança da dívida antes de judicializada a questão. Szklarowsky ainda aduz que todas as garantias de defesa do devedor estariam presentes tanto na fase administrativa quanto na esfera judicial por meio de embargos ou de ações judiciais para questionar a Administração.<sup>38</sup>

Já na seara judicial, o Projeto de Lei altera sensível e importante ponto do modelo praticado atualmente: a necessidade de que o executado garanta o juízo caso queira discutir a questão por meio de embargos. No modelo proposto pelo Projeto, o executado poderá apresentar impugnação, opor embargos, ou ainda ajuizar ação autônoma, sem precisar de garantir o juízo para exercer o direito de defesa.

O Projeto de Lei institucionaliza a preclusão da discussão da obrigação tributária, caso o devedor não impugne os atos de execução perpetrados pela Fazenda Pública no prazo de quinze dias, contados da ciência do ato impugnado.

Caso não haja manifestação contrária do contribuinte nos termos aludidos alhures, a Certidão de Dívida Ativa tornar-se-á documento com presunção absoluta de veracidade, não admitindo questionamentos acerca da extinção do crédito perseguido, salvo quando as alegações se restringirem a fato superveniente, se competir ao juiz que conheça das questões de ofício ou, por expressa autorização legal, puderem ser alegadas a qualquer tempo e grau de jurisdição.<sup>39</sup>

Outra importante medida que o Projeto de Lei preconiza é a criação do Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes – SNIPC. O sistema será administrado pelo Ministério da Fazenda, servindo para a criação de uma cadeia de informações, integrada por todas Administrações Tributárias, que se beneficiariam com as informações constantes da Receita Federal para busca de patrimônio capaz de solver os débitos fiscais.

---

<sup>38</sup> SZKLAROWSKY, Leon Frejda. op. cit..

<sup>39</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 663.

Por fim, cumpre ressaltar que o Projeto de Lei 5080/2009 privilegia de forma cabal o incremento do devido processo legal, que se faz presente na desnecessidade de garantia do crédito para discussão judicial, a possibilidade de apresentação, na seara administrativa, de exceção de pré-executividade, ou ainda, a possibilidade de o executado obter liminar judicial para suspensão da execução.<sup>40</sup>

### **3.2 Projeto de Lei Complementar nº 469/2009**

Diferentemente do Projeto de Lei 5080/2009, que prevê a alteração do processo de execução, permitindo a penhora de bens na fase administrativa, o Projeto de Lei Complementar nº 469/2009 trata, entre outras diversas questões, dos métodos alternativos de resolução dos conflitos tributários, modificando o conceito de transação tributária e, conseqüentemente, oportunizando nova abertura arbitragem tributária e adaptando normas tópicas do Código Tributário Nacional as conseqüências naturais da execução fiscal administrativa.

O objetivo primevo do Projeto de Lei é adequar o Código Tributário Nacional as novas formas e modalidade de resolução de conflitos e de cobrança das obrigações.

O projeto trata das repercussões da arbitragem, da transação e da própria execução fiscal (parcialmente) administrativa na obrigação tributária, tratando dos reflexos específicos desses institutos jurídicos no âmbito da exigibilidade, da prescrição e da extinção da obrigação.<sup>41</sup>

Ademais, o Projeto altera ainda o conceito de transação estampado no CTN atual, que passaria a constar o seguinte:

Art. 171. A lei, geral ou específica, pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar

---

<sup>40</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 664.

<sup>41</sup> TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. op. cit., p. 165.

transação que importe em composição de conflito ou de litígio, visando a extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso, podendo prever hipóteses de delegação.

Nos parece claro que o novo conceito de transação, fazendo menção expressa e diferenciando conflito de litígio, amplia a possibilidade de utilização do mecanismo alternativo de resolução de conflitos, uma vez que permite a atuação preventiva da Administração e também da composição na seara judicial.

Concluindo, o projeto inclui o inciso III no parágrafo 1º do art. 198 do Código Tributário Nacional, prevê o compartilhamento de informações entre os órgãos encarregados da cobrança da dívida ativa, sendo exceção ao sigilo fiscal do devedor, tornando concreta a previsão de constitucional de aliança administrativa entre os entes da federação na seara tributária.<sup>42</sup>

### **3.3 Projeto de Lei 5081/2009**

O Projeto de Lei 5081/2009 pretende instituir alguns mecanismos de cobrança dos créditos tributários inscritos em dívida ativa da União, mediante a formalização de algumas garantias extrajudiciais, prevê a oferta de bens imóveis para pagamento da dívida, parcelamento de dívidas de valores menos expressivos e redução do encargo legal.

Segundo Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho trata-se de Projeto de Lei que:

(...) Faculta um processo de execução, de certa forma, amigável entre a Fazenda e o Contribuinte, que oferecerá um bem para pagamento da obrigação antes mesmo da execução fiscal, concordando, pois, com seus termos. Na redação do Projeto, mediante requerimento dirigido à

---

<sup>42</sup> Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:  
III - compartilhamento de informações com os órgãos encarregados da cobrança da dívida ativa.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, poderão ser oferecidas garantias extrajudiciais ao crédito inscrito em dívida ativa da União que não tenha sido objeto de execução fiscal.<sup>43</sup>

O Projeto de lei ainda prevê que créditos inseridos em dívida ativa da União, sendo eles de origem tributária ou não, ajuizados ou não, possam ser extintos, total ou parcialmente, mediante arrematação ou dação em pagamento em leilão extrajudicial de bens imóveis. Caso o bem ofertado interesse a Administração, esta poderá requerer a conversão do leilão extrajudicial em dação em pagamento, sendo regulado como modalidade de extinção da obrigação tributária.<sup>44</sup>

Cumpre ressaltar que o Projeto de Lei, acabou por influenciar a autorização da dação em pagamento em âmbito federal, consubstanciada pela Lei 13259 de 16 de março de 2016.

O Projeto também trata do parcelamento das dívidas de pequeno valor<sup>45</sup>, que poderão ser divididas em trinta prestações mensais, com abatimento de até sessenta por cento do valor dos encargos legais. Outra opção igualmente prevista, seria de parcelamento em sessenta prestações mensais, com desconto de quarenta por cento nos encargos. Por fim, para o devedor que optar pelo pagamento à vista, o desconto sobre o encargo legal é de noventa por cento.

Por último, insta consignar que a proposta do Projeto de Lei é a de ampliar as formas de quitação extrajudicial dos débitos fiscais, reduzindo a litigiosidade e autorizando uma maior eficiência no processo de arrecadação dos créditos inseridos em dívida ativa da União.

### **3.4 Projeto de Lei 5082/2009**

O Projeto de Lei em ora em estudo é o 5082/2009, que precisa os procedimentos e as condições para que a União, por meio da Procuradoria

---

<sup>43</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. op. cit., p. 122.

<sup>44</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 665.

<sup>45</sup> A dívida de pequeno valor será fixada por ato do Ministro da Fazenda, sendo que o valor será resultado da consolidação de todos os débitos inscritos em dívida ativa da União, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os débitos oriundos de parcelamentos anteriormente rescindidos.

Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para formalização da transação tributária.

O Projeto de Lei cria quatro situações em que a transação poderá ser efetivada: transação em processo judicial, transação em insolvência civil, falência e recuperação judicial, por recuperação tributária e, por fim, a transação administrativa por adesão.<sup>46</sup>

Nos termos do art. 30 do referido Projeto, a transação em processo judicial terá por objeto o litígio entre as partes, como definido no pedido inicial, cuja solução, para a matéria de fato ou de direito, poderá ser alcançada inclusive mediante a consideração de elementos não constantes no processo judicial, não podendo ser realizada em ações cautelares e mandamentais.

Na segunda hipótese, a transação em processo judicial, transação em insolvência civil, falência e recuperação judicial, poderá ser celebrado mediante proposta da Fazenda Nacional dirigida ao juízo competente. Tal hipótese, a bem da verdade, poderá ser cabível para qualquer caso de cobrança contra sujeito tributário que se encontre em insolvência declarada judicialmente. Interessante é que se tal sujeito conseguir sua recuperação, com a consequente extinção da insolvência ou da falência, deverá atemperar termo de ajustamento de conduta para manter, durante os cinco anos seguintes, sua regularidade fiscal em todos os tributos federais.<sup>47</sup>

A transação prevista em caso de recuperação tributária, visa possibilitar aquela empresa que passa por crise econômica transitória, sua continuidade, a fim de que possa continuar a ser fonte geradora de empregos, de atividade econômica, cumprindo sua função social.

A última hipótese de transação é aquela administrativa por adesão, que poderá ocorrer com autorização do Ministro de Estado da Fazenda e do

---

<sup>46</sup> Art. 15. São modalidades de transação para os fins desta Lei:

I - transação em processo judicial;

II - transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência;

III - transação por recuperação tributária; e

IV - transação administrativa por adesão.

<sup>47</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 50.

Advogado Geral da União, para a solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as de repercussão geral, desde que observada a jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou Tribunais superiores.

O Projeto de Lei também impõe e especifica quais as concessões poderão ser pactuadas pela Administração, restringindo a transação apenas aos valores acessórios, tais como multas, juros de mora, verbas sucumbenciais e demais encargos que possuem natureza pecuniária.

Em qualquer uma das modalidades de transação prevista no Projeto, a negociação não poderá ser efetuada sob o montante do tributo devido, tampouco sonegar a aplicação ou deixar de seguir tratado internacional, lei ou decreto, sob a escusa de inconstitucionalidade, ou ainda, dispor de matéria de fato ou de direito sem observar os limites do conflito ou do litígio.<sup>48</sup>

Celebrada a transação entre o sujeito tributário e a Administração, implicará em renúncia pelo sujeito passivo ao direito que lastreou a ação, seja em âmbito administrativo ou judicial.

Ademais, o Projeto de Lei também aumento o raio de ação do processo de consulta, criando o procedimento da consulta especial, que servirá para elucidar conflitos ou divergências de interpretação da legislação tributária federal, que poderá ser suscitada à Receita Federal, pelos representantes da Administração em níveis estadual, distrital e municipal, além das fundações e sindicatos.

Em análise ao Projeto de Lei nº 5082/2009, Arnaldo Sampaio Godoy pontua o seguinte:

(...) Embora necessite de alguns ajustes, representa um grande avanço, ao alargar a percepção do processo tributário democrático, aproximando o Direito brasileiro dos grandes modelos do Direito Comparado, inspirado pela ideia de processo equitativo, compatível com os princípios da liberdade, da Justiça (capacidade contributiva) e da segurança jurídica (legalidade, tipicidade, proteção de confiança e defesa do interesse público), superando-se a ideologia absoluta da tipicidade fechada.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. op. cit., p. 56.

<sup>49</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 54.

Concluindo, reforçando a percepção de um processo tributário democrático, o Projeto ainda prega que todos os atos e procedimentos deverão observar os deveres de veracidade, de lealdade, de boa-fé, de confiança, de colaboração e de celeridade.

#### **4. A POSIÇÃO DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL EM RELAÇÃO AOS PROJETOS DE REFORMA DO SISTEMA PROCESSUAL TRIBUTÁRIO**

Os projetos de lei apresentados durante este trabalho, que visam a reformulação do sistema de resolução de conflitos tributários, representam, ainda que a caminhada seja longa, grande avanço na matéria.

Apesar da necessidade de reformulação, tais iniciativas não impediram que fossem levantadas diversas críticas quanto as reformulações apresentadas, principalmente vindas da Ordem dos Advogados do Brasil, que passamos a discutir a seguir.

As críticas da entidade se referem, principalmente, a execução fiscal administrativa (pré-penhora), onde questionamentos a respeito da pertinência e também da constitucionalidade das normas em debate.

Em posição de vanguarda nas formalizações dos apontamentos aos projetos já analisados, a Seccional de São Paulo apresentou parecer com diversas críticas as propostas (projetos de lei aqui analisados), principalmente em razão da outorga à Administração da prática dos atos iniciais do processo de execução.<sup>50</sup>

No relatório final apresentado pela OAB paulista que, mais adiante serviria de base para o parecer final do Conselho Federal da OAB, fica consignado que a responsabilidade pela duração interminável das execuções fiscais somente poderia ser imputado ao Estado, uma vez que este não faz bom uso das verbas disponibilizadas ao Poder Judiciário. Além disso, também pontua que tais recursos poderiam ser direcionados ao Judiciário que, por exemplo, poderia criar varas especializadas na execução fiscal.

Tal solução inclusive já foi debatida no estudo mais completo já realizado no Brasil sobre o tema, pelo Ipea, que concluiu se tratar de medida paliativa ou mesmo inócua, a criação das varas exclusivas para processar as execuções

---

<sup>50</sup> Ordem dos Advogados do Brasil – OAB. Seção São Paulo. Comissão Especial de Assuntos Tributários. Parecer acerca dos projetos legislativos. Disponível em: [www.oabsp.org.br/noticias/2010/02/10/5944](http://www.oabsp.org.br/noticias/2010/02/10/5944). Acesso em. 06 de mar. 2020.

fiscais, uma vez que não ficou caracterizado diferenças relevantes para as varas que processam diferentes tipos de ações.<sup>51</sup>

Com isso, a pesquisa questiona o acerto de propostas de solução baseadas na necessidade de especialização de determinadas matérias no âmbito do Poder Judiciário, geralmente propugnadas pela doutrina para a maior eficiência jurisdicional. Pelo que se lê no relatório da pesquisa, a medida não é suficiente para alternar a natureza das coisas no mundo prático – ao menos do ponto de vista das execuções fiscais.<sup>52</sup>

Além disso, cada vez mais forte a corrente de que o Poder Judiciário deva ser visto como prestador de um serviço subsidiário. A outorga ao Judiciário da função de curador do contribuinte inadimplente nega toda a epistemologia atual do Direito Processual desjudicializado, tanto é assim que virou relíquia histórica, deixando de ser o paradigma internacional. Encontra-se, como explicitado, cientificamente ultrapassada e sem nenhum resultado prático que a confirme, a tese que propugna o aumento da estrutura do Estado como solução para problemas processuais.<sup>53</sup>

E a resistência a essa solução ultrapassada deve ser exercida com ainda mais ênfase em países como o Brasil, com tantas demandas sociais a resolver, não podendo se dar ao luxo de pagar caro para que juízes e auxiliares da Justiça sejam responsáveis por contribuinte inadimplentes.

É certo que o Estado deve prover o acesso à Justiça, deve ainda oferecer a Defensoria Pública mas, não tem, todavia, o dever de oferecer Justiça, advocacia e, ainda, curatela judicial ao contribuinte inadimplente.

Ademais, a Ordem também fez objeção a possibilidade de a Administração realizar atos de execução, o que seria a maior deficiência de matriz constitucional da execução fiscal administrativa.

---

<sup>51</sup> Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Relatório de pesquisa: Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União. Disponível em: [repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP\\_Custo\\_2012.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf). Acesso em: 06 de mar. 2020.

<sup>52</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal: breves considerações. Brasília: Ipea, 2013, p. 20-26.

<sup>53</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 677.

Para a OAB, a Administração não poderia praticar nenhum ato processual de execução, nem mesmo a constrição prévia proposta pelo Projeto de Lei 5080/2009.

Para embasar a sua posição, o parecer formulado pela entidade cita Fernando Scaff, onde se distingue reserva de jurisdição e inafastabilidade do controle judicial. Segundo Scaff, na reserva de jurisdição, o controle exercido pelo Poder Judiciário acontece previamente, cabendo a ele a primeira palavra sobre a questão reservada; na inafastabilidade do controle judicial o controle poderia ser realizado posteriormente, restando ao Poder Judiciário a última palavra.<sup>54</sup>

Desta forma, com base nessa distinção doutrinária defendida por Scaff, o parecer da Ordem conclui que a execução fiscal se encontra sob o pálio da reserva de jurisdição, razão pela qual não se poderia permitir providência constritiva sobre o patrimônio privado sem prévia manifestação do Judiciário.

Bastante claro que existem doutrinas defendendo que algumas limitações aos direitos fundamentais devam estar sujeitas, não apenas a reserva legal, mas também à reserva de jurisdição quanto a própria decretação de medida restritiva, cabendo ao Judiciário a palavra inicial sobre a efetiva limitação.<sup>55</sup>

Com todo respeito ao entendimento, não se pode endossar a inclusão da execução dos atos administrativos no âmbito da mencionada reserva.

Quem esclarece tal posição é o Ministro Celso de Mello, em análise do Mandado de Segurança nº 23.452/RJ, julgado em 16 de setembro de 1999, em precedente citado expressamente por Fernando Scaff que, por sua vez, é citado no parecer da Ordem:

(...) o postulado de reserva constitucional de jurisdição atinge a prática de determinados atos cuja realização, por efeito de explícita determinação constante do próprio texto da Carta Política, somente pode emanar do juiz, e não de terceiros (...).

---

<sup>54</sup> Ordem dos Advogados do Brasil – OAB. Seção São Paulo. Comissão Especial de Assuntos Tributários. Parecer acerca dos projetos legislativos. Disponível em: [www.oabsp.org.br/noticias/2010/02/10/5944](http://www.oabsp.org.br/noticias/2010/02/10/5944). Acesso em. 06 de mar. 2020.

<sup>55</sup> NUNES, Márcio Tadeu Guimarães. Desconstruindo a descon sideração da personalidade jurídica. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 394.

No precedente citado, o Ministro enquadra na reserva de jurisdição a busca domiciliar (art. 5º, XI, CF), a decretação de prisão, ressalvada a hipótese de flagrante (art. 5º, LXI, CF) e a interceptação telefônica (art. 5º, XII, CF).

Em todos os exemplos mencionados no precedente, a Carta Magna impõe explicitamente, a manifestação judicial prévia, o que os colocariam em acerto com a tese da reserva de jurisdição.

Não existe, porém, nenhuma norma de cunho constitucional que imponha ao Judiciário, implícita ou explicitamente, a execução dos atos administrativos tributários. A execução judicial da obrigação tributária decorre unicamente de uma decisão política do legislador, que, ao não impor ao ato administrativo tributário o atributo da autoexecutoriedade, transferiu sua execução ao Judiciário. Então, ainda que se reconheça a existência de atos sujeitos à reserva de jurisdição, a execução dos atos administrativos não se encontra inserida nessa reserva.<sup>56</sup>

Outra importante questão apontada no parecer da Entidade, é o registro de que a execução fiscal administrativa seria incompatível com o Estado Democrático de Direito e com a Tripartição dos Poderes.

Em todos os países analisados por este ensaio, observamos que há certa tendência mundial na prática de atos de execução da obrigação tributária pela própria Administração. Logo, não nos parece que deva proceder tal afirmativa constante do relatório, uma que há Estado Democrático de Direito e Tripartição de Poderes no Brasil e nos demais países analisados.

Não há lesão ao Estado Democrático de Direito porque não se vislumbra violação ao direito de propriedade, mas, tão somente, atribuição de autoexecutoriedade a um ato administrativo. Essa autoexecutoriedade Deve ser exercida de um modo que respeite todas as garantias do devido processo legal, Na esfera administrativa e judicial, oferecendo-se ao devedor o direito de

---

<sup>56</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 677.

informação e as garantias da ampla defesa do contraditório antes mesmo do início da execução.<sup>57</sup>

Ademais, não há lesão a Tripartição de Poderes porque a atuação de ministra ativa se submete, em todos os momentos, ao controle judicial, podendo contribuinte acionar o Judiciário antes, durante e mesmo depois do processo de execução. Em qualquer caso, acionado no Judiciário, caberá aí ele dar a última palavra, ficando a Administração submetida ao juiz.<sup>58</sup>

O que não se pode, é simplesmente ignorar a irracionalidade do processo de execução fiscal e dos processos a ele correlatos, defendendo-se a manutenção do irracional sistema atual.

Por fim, analisadas as ponderações suscitadas pela Ordem dos Advogados do Brasil, podemos concluir tanto pela constitucionalidade quanto pela pertinência da execução fiscal administrativa, que, embora passíveis de evolução, são suficientes para imposição de um novo paradigma ao sistema de resolução de conflitos tributários.

#### **4.1 Críticas aos métodos alternativos de resolução de conflitos**

O parecer emitido pela Ordem dos Advogados do Brasil, poucas vezes mencionam os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários previstos nos projetos, limitando-se pedir a rejeição dos projetos de lei por um todo.

Em duas passagens, apenas, tais normas são citadas. E são citadas somente no relatório, não tendo sido objeto de uma menção sequer na análise efetiva da Comissão.

Tratou-se, a princípio, em um único parágrafo, da arbitragem tributária, apenas para se limitar a dizer que a redação da norma indicaria possibilidade de haver uma previsão compulsória de arbitragem.

---

<sup>57</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A reforma processual tributária e o debate em torno da nova lei de execução fiscal*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 107.

<sup>58</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A reforma processual tributária e o debate em torno da nova lei de execução fiscal*. op. cit., p. 114.

Da análise do projeto de lei que autoriza a adoção da arbitragem na seara tributária, não nos parece que o projeto preveja compulsoriamente o instituto. O que será vinculado, de acordo com o texto do projeto, é o laudo, não a escolha da solução arbitral, uma vez que esta deve ser sempre consensual. Aliás, a vontade de ambas as partes e a concordância prévia, é característica essencial na arbitragem, que é um método de resolução de conflitos facultativo.

Indo além, registra-se que o projeto de lei que propõe alteração do Código Tributário Nacional não autorizará, de imediato, a arbitragem, que dependerá de norma legal posterior para ser implementada.

Em um segundo momento, o parecer da OAB discutiu, em apenas um parágrafo, a solução consensual. As breves notas e críticas, direcionaram-se apenas a transação nos casos de lides de pretensão insatisfeita, Sequer analisando a transação nas lides da pretensão discutida, embora, concluiu-se pela rejeição de ambas.

O relatório menciona que as transações concretas individualizadas trariam soluções casuísticas na aplicação do perdão, total ou parcial, da obrigação tributária. Menciona-se, ainda, que o projeto de lei alteraria o sistema atual, onde o perdão é regulado genericamente pela lei (Refis), estendendo-se a todos.<sup>59</sup>

Não nos parece que a discriminação inconstitucional, o tratamento desigual e antijurídico, não residiria em eventuais transações contratuais e individualizadas, mas sim, nos periódicos programas legais de descontos e remissões genéricas, que se estendem indistintamente, a todos os contribuintes, independentemente de suas condições econômicas peculiares, ofendendo à isonomia e a capacidade contributiva.

Por fim, fora as ressalvas já apresentadas, o parecer da Ordem dos Advogados do Brasil ignora os métodos alternativos de resolução de conflitos previstos nos projetos de lei. A impressão que ficou, é a de que a rejeição dos métodos alternativos fora feita em bloco sem a atenção e importância necessária.

---

<sup>59</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 675.

## **5. RESOLUÇÃO DE CONFLITOS NO DIREITO COMPARADO: A DESJUDICIALIZAÇÃO COMO RESPOSTA**

A busca pela desjudicialização dos conflitos é uma importante ferramenta e resposta do Direito, no âmbito procedimental de resolução de conflitos, tendo como parâmetro uma realidade complexa, multicultural e plural.

Desse modo, pode-se fazer uma análise, em ordenamentos jurídicos selecionados, de como o movimento da desjudicialização influenciou esses sistemas.

Mantendo-se firme com a proposta desse trabalho, esse considerando as características do ordenamento jurídico brasileiro, inserido no chamado Ocidente, selecionamos apenas modelos jurídicos de países ocidentais. A análise não foi limitada, aos modelos tradicionais. Ratificou-se o multiculturalismo e heterogeneidade, inclusive, normativa, não se pode limitar a análise de direito comparado aos países europeus aos Estados Unidos. Foi levado em consideração esses modelos tradicionais, que sempre foram paradigmáticos para o nosso, tendo influenciado na construção da maioria dos instrumentos jurídicos hoje por nós utilizados, mas não os levamos em consideração de modo exclusivo.

Os Estados Unidos se justificam por serem um país de modelo jurídico diverso do brasileiro, despertando assim certa curiosidade; o México por ser país em desenvolvimento similar ao brasileiro e representante da América Central; por fim a Argentina, membro integrando Mercosul e grande parceiro comercial do Brasil, com características afins ao nosso, que não tem sido estudado com afinco pela doutrina, apenas periféricamente.

Na análise de direito comparado feita neste trabalho, observamos que há uma tendência mundial que passa pela prática dos atos de execução da obrigação tributária pela própria de Administração. Em todos os países analisados, em maior ou menor de plenitude, a Administração pratica atos de execução da obrigação tributária. Todos esses países, onde existem atos de execução administrativa, são Estados Democráticos de Direito e adotam expressamente Tripartição dos Poderes regula pois não nos interessaria

analisar exemplos de ordenamentos jurídicos de estados ditatoriais ou totalitários, exatamente porque não seriam “exemplos”.

Por fim, cabe ressaltar, que este trabalho não tem a pretensão de descrever analiticamente o funcionamento dos diversos modelos estrangeiros aqui apresentados, onde não haveria espaço para a confecção de um “manual” de cada um dos sistemas analisados. O intuito, neste ensaio, foi de apenas apresentar as linhas gerais dos sistemas estudados, demonstrando que estão amplamente baseadas na desjudicialização.

## 5.1 Portugal

O sistema de resolução de conflitos tributários portugueses se reinventou passando por ao menos duas grandes reformas somente nessa década. A primeira ampliou o alcance da execução fiscal administrativa e, a segunda, regulamentou e fomentou a utilização dos meios alternativos de resolução de conflitos.

Portugal construiu uma legislação moderna, que conseguiu acompanhar as mudanças da sociedade em conjunto com o Direito, adotando, inclusive, a arbitragem tributária.

Segundo Villa-Lobos:

Se atenção não houvéssemos votado à evolução do direito administrativo e fiscal em Portugal nas ultimas décadas, poderíamos agora invocar ignorância para os eximirmos ao reconhecimento da verdadeira transformação paradigmática que nele se dá. Mas essa possibilidade deixou de nos estar disponível: as transformações são patentes e estão aí para ficar. É que, de reforma em reforma, o direito administrativo e fiscal foi operando uma revolução silenciosa, destinada a introduzir uma paridade de armas entre as partes normalmente envolvidas em disputas de natureza administrativa e fiscal. No âmbito desta revolução, que foi também conceptual, mas não só, o significado da palavra “jurisdição” viu-se profundamente reorientado: se outrora jurisdição era antes do mais sinónimo de poder do Estado, ela é agora sobretudo garantia ao serviço das pessoas, sejam elas individuais ou colectivas, e daqueles direitos e interesses legalmente protegidos que lhes importa prosseguir e realizar.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. *Novas configurações da justiça administrativa e fiscal em Portugal*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 180 apud FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 333.

A legislação portuguesa que regula os procedimentos tributários é composta por três diplomas legais: a Lei Geral Tributária, o Código de Procedimento Tributário e de Processo Tributário, que regulam diretamente a execução fiscal e, o Estatuto dos Tribunais Administrativos Fiscais.

A Lei Geral Tributária portuguesa garante o direito de interposição de recursos e de impugnações<sup>61</sup> aos contribuintes no artigo 95, sendo que os instrumentos adequados<sup>62</sup> são elencados no artigo 101.

A Lei Geral Tributária trata do procedimento tributário e de outros aspectos da relação jurídico-tributária. Além disso, tal lei apresenta as diretrizes dos meios facultados aos contribuintes para a discussão da obrigação tributária e dos atos praticados em um eventual processo de execução.

A leitura do artigo 103-1, da Lei Geral Tributária, dispõe que “O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional”.

Apesar do artigo prescrever que o processo de execução tem natureza fiscal, induzindo-nos a pensar que não seria muito diferente do modelo brasileiro, o próprio artigo esclarece tal pensamento, aludindo que cabe aos

---

<sup>61</sup> “Artigo 95.º

Direito de impugnação ou recurso

1 - O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.”

<sup>62</sup> “Artigo 101.º

Meios processuais tributários

São meios processuais tributários:

- a) A impugnação judicial;
- b) A acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária;
- c) O recurso, no próprio processo, de actos de aplicação de coimas e sanções acessórias;
- d) O recurso dos atos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso;
- e) Os procedimentos cautelares de arrolamento e de arresto;
- f) Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões;
- g) A produção antecipada de prova;
- h) A intimação para um comportamento, em caso de omissões da administração tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos;
- i) A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária;
- j) Os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação.”

órgãos da administração (administrativos) a realização de atos que não tenham natureza judicial.<sup>63</sup>

Além disso, o artigo 103-2 reforça o caráter de desjudicialização, ao garantir “aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária, nos termos do número anterior”.

Como regra, a execução fiscal é iniciada pela administração, contudo, eventual demanda jurídica que possa surgir entre o contribuinte e a administração é dirimida por um órgão imparcial do Poder Judiciário especializado em questões fiscais.

O modelo adotado por Portugal distingue os atos administrativos praticados (atos voltados a cobrança do tributo), que são efetivados pela própria administração e, atos tidos como jurisdicionais (atrelados a pretensão resistida), concentrados ao tribunal fiscal (órgão imparcial).<sup>64</sup>

Tendo em vista tais aspectos, o modelo português é tido como de cunho misto, ora envolvendo questões de trato administrativo, ora postulações jurisdicionais. Não havendo cizânia, o próprio sistema atua de modo autofágico, se esgotando, com base na autoexecutoriedade dos atos administrativos.

De outro modo, coube ao Código de Procedimento Tributário e de Processo Tributário regular o rito procedimental da execução fiscal.

Cediço que o processo de execução é patrocinado pela administração tributária. Acontecendo qualquer tipo de impugnação, a decisão será de competência dos tribunais especializados.

É possível que ocorra a suspensão da execução fiscal, nos termos do artigo 169<sup>65</sup> e, também, com eventual apresentação de reclamação graciosa,

---

<sup>63</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 170.

<sup>64</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio d Ose Moraes. op. cit., p. 171.

<sup>65</sup> Artigo 169º

Suspensão da execução. Garantias.

1 - A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem 90/436/CEE, de 23 de julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados-Membros, ou de convenção para evitar a dupla tributação, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º

impugnação judicial ou recurso judicial que discutam a acerca da legalidade da dívida, sendo necessário, em qualquer situação, a garantia da dívida.

No decurso do processo, o devedor pode optar por um acordo de parcelamento, realizar uma dação em pagamento ou oferecer algum tipo de impugnação à execução em trânsito.

O Código de Procedimento Tributário e de Processo Tributário prevê três tipos de impugnação, quais sejam: a oposição à execução fiscal, a reclamação em face de decisões do órgão de execução fiscal e a impugnação da apreensão de bens.

A oposição é o recurso indicado para discussão da obrigação tributária, apenas e expressamente no rol elencado pelo artigo 204.<sup>66</sup> Tal limitação vai ao encontro com o sistema misto português, uma vez que a seara originária para discussão da obrigação seja a impugnação administrativa, ou seja, antes do ajuizamento da ação.

A reclamação contra as decisões emanadas pelo órgão de execução fiscal é ofertada no própria órgão da administração, que poderá ou não se retratar e revogar o ato impugnado. Caso o órgão decida por não revogar o ato combatido, ele será objeto de análise pelo tribunal fiscal. O tribunal apenas está

---

ou prestada nos termos do artigo 199º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que deve ser informado no processo pelo funcionário competente.

<sup>66</sup> Artigo 204º

Fundamentos da oposição à execução.

1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

- a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;
- b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
- c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
- d) Prescrição da dívida exequenda;
- e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- g) Duplicação de colecta;
- h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;
- i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

apto a julgar as reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido ao final<sup>67</sup>.

Interessante mencionar o rol de consequências extrajudiciais que contribuinte poderá sofrer caso não regularize sua situação perante o órgão tributário. Tais medidas são uma tendência do direito comparado, uma vez que ajuda na efetivação do recolhimento tributário pelo contribuinte.

#### Artigo 177º-B

Efeitos de não regularização da situação tributária.

Sem prejuízo do disposto noutras disposições legais, aos contribuintes que não tenham a sua situação tributária regularizada é vedado:

- a) Celebrar contratos de fornecimentos, empreitadas de obras públicas ou aquisição de serviços e bens com o Estado, regiões autónomas, institutos públicos, autarquias locais e instituições particulares de solidariedade social maioritariamente financiadas pelo Orçamento do Estado, bem como renovar o prazo dos contratos já existentes;
- b) Concorrer à concessão de serviços públicos;
- c) Fazer cotar em bolsa de valores os títulos representativos do seu capital social;
- d) Lançar ofertas públicas de venda do seu capital ou alienar em subscrição pública títulos de participação, obrigações ou ações;
- e) Beneficiar dos apoios de fundos europeus estruturais e de investimento e públicos;
- f) Distribuir lucros do exercício ou fazer adiantamentos sobre lucros no decurso do exercício.

Adentrando no cerne deste trabalho, o Código de Procedimento Tributário e de Processo Tributário prevê, no plano dos meios alternativos de solução de conflitos, a possibilidade de parcelamento do débito tributário, durante a execução, uma vez que provado pelo contribuinte não haver como proceder a quitação de uma só vez.

Em tratando de arbitragem em matéria tributária, Portugal editou e promulgou uma moderna legislação para regular a matéria. A evolução nesse sentido não foi rápida, acontece em um momento de severa crise econômica do

---

<sup>67</sup> Artigo 278º

Regime da reclamação.

1 - O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

país, sendo a medida um modo de conseguir oxigenar e turbinar a economia portuguesa, por meio de medidas fiscais de impacto.<sup>68</sup>

Da breve leitura da exposição de motivos da lei que introduziu a arbitragem no ordenamento jurídico português, verifica-se que se buscou três objetivos: buscar a efetividade da administração por meio de maior participação dos envolvidos, a busca pela celeridade e a baixa do estoque de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

O legislador português adotou a arbitragem como forma alternativa de resolução de conflitos mediante um terceiro imparcial, com conhecimento técnico para dirimir o conflito – o árbitro, cuja decisão tem o mesmo valor jurídico concedido as sentenças judiciais.

Os árbitros possuem autonomia para conduzir a arbitragem, sendo estabelecido que a decisão terá seu termo final em um prazo de seis meses, prorrogáveis apenas uma vez para no máximo mais seis meses.<sup>69</sup>

Indo além, sistema adotado por Portugal não prevê o cabimento de recurso a ser tirado contra a decisão proferida pelo tribunal arbitral. Contudo, caso a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento a sua inconstitucionalidade ou busque a aplicação de norma cuja constitucionalidade tenha sido suscitada, caberá recurso ao Tribunal Constitucional.<sup>70</sup>

Além disso, a sentença arbitral poderá ser passível de anulação caso tenha sido exarada com vício, tais como a não especificação dos fundamentos de fatos e de direitos que levaram a sua lavra ou ainda na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes.

Concluindo, o sistema português ainda prevê que caso o contribuinte já tenha ingressado no judiciário e possua processo em andamento pendente de decisão há mais de dois anos, poderá deslocar seu feito a câmara arbitral, com

---

<sup>68</sup> VILLA-LOBOS, Nuno. *Novas configurações da justiça administrativa e fiscal em Portugal*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 180 apud FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 181.

<sup>69</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. op. cit., p. 198.

<sup>70</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 350.

a dispensa do pagamento das custas processuais, tudo isso visando diminuir o estoque de processos e desafogar o sistema judiciário.<sup>71</sup>

## 5.2 França

O Estado francês adota integralmente o que se convencionou chamar de contencioso administrativo. Todos os conflitos entre a administração e os contribuintes são solucionados por órgãos administrativos especializados.

Os conflitos são resolvidos pela chamada jurisdição administrativa, sendo em primeira instância a “contentieux administratifs”, cabendo recurso para a corte administrativa de apelação e, por último, para o Conselho de Estado, o órgão último na cadeia hierárquica jurisdicional administrativa.<sup>72</sup>

Antes de adentrar ao assunto, no cabe realizar uma ponderação. O modelo francês possuiu variação quanto ao procedimento a ser realizado para a execução fiscal em função do tributo cobrado, de modo que a intenção será de dar o panorama geral da execução fiscal, sem escavar tais minúcias.

O procedimento administrativo francês se desenvolvem em três frentes: a primeira, cuida da fixação da matéria que se poderá tributar e determina o valor da obrigação; após, serão verificadas as insuficiências da liquidação; e, ao final, a fase cobrança, quando é iniciada a execução fiscal contra o contribuinte.<sup>73</sup>

No Direito francês, tem-se a ideia de que o recolhimento do tributo pelo contribuinte deve ser espontâneo e voluntário, sendo dever do Estado proceder com atuação enérgica em caso de descumprimento.

O código de procedimento francês para a cobrança de tributos (*Livre des Procédures Fiscales*), exige que, antes de proposta a execução fiscal, o contribuinte deve receber diversos avisos e notificações acerca de seu débito.

O primeiro deles é para avisar o contribuinte de que o débito tributário não foi pago, recebendo o aviso de cobrança; após, é notificado acerca da inscrição; em seguida da preparação para a execução; em quarto lugar recebe

---

<sup>71</sup> FILHO, João Aurino de Melo. op. cit., p. 351.

<sup>72</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. op. cit., p. 120.

<sup>73</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. op. cit., p. 139.

notificação constituindo a mora; e, por fim, recebe a derradeira notícia antes da penhora.<sup>74</sup>

Mesmo depois dos diversos avisos, caso o contribuinte permaneça inadimplente, terá início a execução fiscal, podendo a administração tomar as medidas que entender cabíveis para satisfação, inclusive penhora e venda dos bens do devedor.

O sistema adotado pela França prevê a utilização de meios alternativos de solução de conflitos, em destaque para a transação, presente no artigo 247, capítulo três, do código de procedimentos<sup>75</sup>, que autoriza a administração atenuar ou até mesmo remir os impostos em decorrência da ausência de capacidade contributiva.

Destaca-se ainda que o sistema francês endossa a possibilidade de mediação e de conciliação em matéria tributária, realizadas em comissões especializadas para lidar com meios alternativos de solução de conflitos, oportunidade em que a controvérsia pode ser resolvida antes de iniciada eventual ação judicial.

Tais comissões fomentam o diálogo entre as partes, proporcionando um local para diálogo entre as partes, onde cada uma das partes poderá expressar

<sup>74</sup> MENDONÇA, Priscila Faricelli de. op. cit., p. 135.

<sup>75</sup> L'administration peut accorder sur la demande du contribuable;

1° Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence;

2° Des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives;

2° bis Des remises totales ou partielles des frais de poursuites mentionnés à l'article 1912 du code général des impôts et des intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du présent livre ;

3° Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

Les dispositions des 2° et 3° sont le cas échéant applicables s'agissant des sommes dues au titre de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du code général des impôts.

L'administration peut également décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers.

Aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions. Par dérogation, l'administration fiscale peut accorder une remise totale ou partielle des rappels de taxe sur la valeur ajoutée résultant de la caractérisation d'un établissement stable en France d'une entreprise étrangère, sous réserve que le montant de la taxe sur la valeur ajoutée rappelé ait été acquitté au titre des mêmes opérations par le preneur des biens et services fournis et n'ait pas été contesté par celui-ci dans le délai imparti pour l'introduction d'un recours contentieux.

L'administration ne peut transiger lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle.

suas posições e pleitos, buscando encontrar uma solução consensual sem acionarem os tribunais.

### 5.3 Alemanha

A Alemanha desenvolveu sofisticado sistema de resolução de conflitos tributários, que se preocupa, em todas as fases, com a posição do contribuinte, oportunizando o direito de participar das decisões, sem deixar de lado a celeridade e a eficiência dos processos.

O contribuinte tem a oportunidade de participar da aplicação da norma tributária, inclusive na formação do crédito, onde ao contribuinte será oportunizado o direito de se manifestar sobre todos os fatos relevantes que ensejaram a formação da obrigação, ante de que lhe seja exarada uma decisão desfavorável.

Além de ser um direito, em certos âmbitos, a participação é, também, um dever, possuindo as partes o dever de colaboração com o Fisco, não podendo se recusar a colaborar nem invocar sigilo bancário, comercial, industrial ou tributário.<sup>76</sup>

São duas as modalidades de execução: a execução tendo em vista créditos em dinheiro e a execução por outras prestações. Aquela denominada execução de créditos em dinheiro é a conhecida execução fiscal. A outra, em razão de outras prestações, se trata de um meio coercitivo de a administração exigir do contribuinte o cumprimento de suas obrigações (fazer, tolerar, não fazer).<sup>77</sup>

Similar ao modelo francês, aqui também existe a previsão de notificação do devedor para pagar o débito, antes do início da execução fiscal, aqui chamada de execução de créditos em dinheiro. Interessante notar que, caso a administração percebe que o recebimento da obrigação for colocado em risco pela exigência de notificação, esta pode ser dispensada.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Vol. III. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2014, p. 224.

<sup>77</sup> LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. op. cit., p. 407.

<sup>78</sup> LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. op. cit., p. 409.

O sistema alemão ainda prevê a possibilidade de a execução ser arquivada quando se percebe que a cobrança do débito não obterá sucesso ou ainda quando os custos para sua efetivação sejam superiores aos valores em aberto, notadamente o legislador alemão sopesou o recebimento do crédito a efetividade da cobrança.

Todos os atos da Administração Tributária pode ser revistos “ex officio” ou mediante impugnação do contribuinte, dentro dos prazos estabelecidos em lei para interposição dos recursos previstos.

Nas palavras de Alberto Xavier:

O sistema garante ao contribuinte não apenas o acesso aos meios de discussão, mas a proteção judicial efetiva dentro do tempo adequado, disponibilizando diversos instrumentos para a discussão dos atos tributários de cobrança: na esfera da própria Administração Tributária; no âmbito dos tribunais de finanças; e mesmo na seara judicial comum.<sup>79</sup>

Na seara administrativa, ao contribuinte é concedido o direito de impugnar administrativamente a cobrança mediante abertura de processo recursal extrajudicial. Tal recurso é pressuposto de admissibilidade para acesso eventual ao tribunal de finanças, servindo de filtro para acesso ao contencioso judicial.

Interessante notar que a interposição deste recurso extrajudicial não suspende a execução do débito, evitando assim prejuízos a administração. Contudo, a lei não veda que o órgão julgador conceda o efeito suspensivo ao recurso, caso seja necessário.

Na seara da jurisdição financeira, exercida por tribunais independentes, os contribuintes também podem questionar os atos administrativos por meio de processo recursal judicial. Acerca desta jurisdição, Alberto Xavier entende que:

A jurisdição financeira é, na Alemanha, uma jurisdição especial, ao lado da jurisdição administrativa, da jurisdição trabalhista e da jurisdição social. A jurisdição financeira é exercida em primeira instância pelo Finanzgerichte e, em segunda instância, pelo Bundesfinanzhof, sendo o

---

<sup>79</sup> XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 351.

controle de constitucionalidade exercido pela Corte Constitucional Federal.<sup>80</sup>

E Joaquin Lang e Klaus Tipke ainda complementam:

A jurisdição de finanças, diferentemente da jurisdição administrativa geral, é tradicionalmente estruturada não de forma binivelada. Os tribunais decidem em primeira instância como instância de fatos, enquanto o Bundesfinanzhof representa, conclusivamente, uma instância de via judicial para revisões e apelações contra decisões de primeira instância dos tribunais de finanças.<sup>81</sup>

No âmbito judicial, o contribuinte poderá ajuizar uma serie de ações para pleitear a anulação ou a correção do ato administrativo praticado, lembrando que o processo recursal extrajudicial é pressuposto essencial para acesso ao tribunal de finanças.

Concluindo, na seara dos meios de impugnação, além dos recursos cabíveis de competência dos tribunais de finanças, o legislador alemão também garantiu proteção constitucional ao contribuinte, por meio de apresentação de recurso específico ao Tribunal Constitucional Federal da Alemanha. Contudo, não sem antes esgotar a via judicial dos tribunais especiais.

Quanto aos meios alternativos de solução de conflitos, o Direito alemão previu uma espécie de remissão a ser aplicada no campo fiscal, em caso de restar caracterizada o injusto no caso concreto<sup>82</sup>. Aqui, apesar de não haver mútuas concessões, tal qual ocorre com a transação, o perdão também pode ser tido como forma de solução alternativa de conflitos.

Joaquin Lang e Klaus Tipke explicam melhor o perdão:

O seguinte pensamento embasa o perdão: leis gerais abstratas conseguem promover somente uma justiça generalizada, não raramente somente uma tipificada. Equidade, entretanto, é justiça ou racionalidade no caso concreto. Equidade minora, no caso isolado atípico, o direito rígido pensado para o caso mediano, irrompe a regra abstrata e tem consideração com o caso concreto.<sup>83</sup>

---

<sup>80</sup> XAVIER, Alberto. *op. cit.*, p. 357.

<sup>81</sup> LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 474.

<sup>82</sup> Motivos materiais de injusto são aqueles que emanam diretamente da lei, independente da pessoa do devedor e independente de suas condições econômicas.

<sup>83</sup> LANG, Joaquin; TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 388.

O sistema alemão deu interessante passo para a modernização da legislação ao extinguir o benefício de ordem que a obrigação tributária possuía ao tratar de execução contra um devedor sujeito ao concurso de credores. Desta feita, a medida conseguiu privilegiar o diálogo entre as partes, estimulando a resolução amigável do concurso de credores.

Outra medida alemã em seara consensual é a adoção de audiência entre a administração e o contribuinte, antes mesmo de praticado o ato administrativo, com objetivo de que as partes sejam aproximadas e ouvidas, para que juntas possam esclarecer uma situação incerta.

Ao oportunizar ao contribuinte o direito de se manifestar e participar antes mesmo de o ato ser praticado, o legislador alemão não quis que o contribuinte apenas se manifestasse com a impugnação do ato praticado, mas de evitar que ele seja proferido.

Na Alemanha, em sintonia com a ideia de democratização da administração pública por meio da abertura à participação do administrado nos procedimentos administrativos, o procedimento fiscal desenvolve-se mediante verdadeiro “processo de esclarecimento cooperativo”. No procedimento de fiscalização, o contribuinte, pode e deve colaborar na fixação dos pressupostos de fato do lançamento. Por sua vez, o agente fiscal, deve informar-lhe sobre as possíveis consequências fiscais decorrentes de tal fixação. Assim, no curso do procedimento, ocorrem, com frequência, verdadeiras “discussões de trabalho” ou “conversações provisórias”, nas quais os agentes fiscais ajustam com os contribuintes os supostos de fato e resolvem questões jurídicas controversas.<sup>84</sup>

Além disso, o sistema alemão ainda previu uma audiência entre o contribuinte e a Fazenda, dessa vez em sede do processo recursal extrajudicial, para esclarecimento de situação material e jurídica.

Em conclusão, o legislador ainda previu formalmente no processo tributário - *Finanzgerichtsordnung*, um momento dedicado única e exclusivamente para conciliação das partes, favorecendo o encerramento amigável da cizânia.

---

<sup>84</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. op. cit., p. 384-385.

## 5.4 Estados Unidos

De modo peculiar, os Estados Unidos desenvolveram em larga escala os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários, criando um sistema de cobrança executiva que tem como prioridade a arrecadação, não havendo anuência com o contribuinte inadimplente.

Esse sistema, na esfera federal, é dividido em três jurisdições: a *Tax Court*, onde o contribuinte não precisa pagar para ter acesso a esta jurisdição, devendo ajuizar ação contra o comissário da agência do imposto de renda e podendo interpor apelação mediante a *Court of Appeals* do seu domicílio; A *District Court*, onde é necessário o recolhimento de taxa para discussão do débito, devendo ajuizar ação contra o governo americano, cabendo recurso de apelação até a *Court of Appeals* de seu domicílio; e, por fim, a *Court of Claims*, onde também deverá ser recolhido taxa para acesso e, quanto ao ajuizamento da ação esta deverá ocorrer contra o governo dos Estados Unidos, com interposição de apelação para *Court of Appeals* em material federal para Washington.<sup>85</sup>

A crítica quando a este sistema, em comparação ao modelo brasileiro, fica por conta das *Court of Appeals* quando acionada pelas *Tax Court* e pela *District Court*. Diferentemente do Brasil, que busca fortemente pela formação de jurisprudência uníssona sobre os assuntos, nos Estados Unidos existem diversas Cortes de Apelação, uma para região, que estão aptas a julgarem de forma distinta um mesmo assunto. Assim, uma *Court of Appeals* de Boston pode ter precedente distinto, em se tratando de matéria tributária, do precedente seguido, por exemplo, de uma *Court of Appeals* da cidade de Nova Iorque.<sup>86</sup>

Tratando propriamente da execução fiscal, o modelo estadunidense admite duas modalidades: execução fiscal administrativa (*administrative collection procedure*) e outra judicial (*foreclosure action*).

---

<sup>85</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. In: Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, n.5. Brasília: Consulex, 2003, p. 146-167. Disponível em: [www.sinprofaz.org.br/publicacoes](http://www.sinprofaz.org.br/publicacoes). Acesso em: 03 nov. 2019.

<sup>86</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. op. cit., p. 152.

A execução fiscal judicial é modelo de exceção, servindo para dirimir conflitos entre a administração e terceiros que também possuem direitos aos bens do devedor. Tamanho é o caráter de excepcionalidade de execução fiscal judicial que ela somente poderá ser proposta pelo Procurador-Geral ou por alguém que seja designado por ele, com expressa autorização do Secretário do Tesouro americano.<sup>87</sup>

Já a execução fiscal administrativa é a regra norte-americana, garantindo que a administração consiga realizar a cobrança de modo célere, ágil e eficaz. Aos Procuradores do setor de execução, cabe analisar e cindir os créditos que não apresentarão margem de recuperação, concentrando-se apenas naqueles que possuem algum tipo de recuperação creditícia factível.

Em busca de efetividade no procedimento administrativo de arrecadação, os Procuradores da *collection Division* americana se utilizam de um forte poder discricionário para atuar, além de um rito sumário que agiliza o procedimento e de responsabilização criminal para os contribuintes devedores.<sup>88</sup>

O procedimento de cobrança tem início com a inscrição do crédito em lista oficial da administração, sendo necessária a notificação do contribuinte em seu domicílio. Interessante notar que, para o ordenamento jurídico americano, pouco importa se o contribuinte reside de fato no local indicado, uma vez que é dever manter atualizado seu domicílio tributário, existindo contra o devedor um ônus da notificação presumida.<sup>89</sup>

Com a notificação efetivada, a execução administrativa seguirá a sua cadeia de procedimentos, tornando-se prioridade para a administração a busca de bens penhoráveis que possam satisfazer a execução.

Os procedimentos que compõe a expropriação de bens do devedor são divididos em quatro fases bem claras: a pré-penhora (*lien*); penhora (*levy*); arresto (*distrain*); e a alienação (*sale by auction*).

---

<sup>87</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. op. cit., p. 131.

<sup>88</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. op. cit., p. 120.

<sup>89</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. op. cit., p. 122.

Efetivada a pré-penhora dos bens do executado estes ficarão inalienáveis, sendo lícito ao contribuinte, nesta fase, ser ouvido (*hearing*) e oferecer meios alternativos para cumprimento da obrigação, que ficará subordinado à aceitação do Fisco.<sup>90</sup>

Superada a pré-penhora e não admitida outra forma de pagamento pelo contribuinte, a administração efetuará a penhora propriamente dita (*levy*), que pode atingir, inclusive, os vencimentos de funcionários públicos. Do ato da penhora apenas caberá ao executado, apenas impugnação administrativa para discussão da regularidade daquela penhora.<sup>91</sup>

Realizada a penhora, o arresto é a medida que se impõe. Qualquer pessoa que esteja na posse do bem deverá entregá-lo ao Fisco imediatamente.<sup>92</sup>

A venda é realizada mediante leilão público ou venda pública, sendo o preço baseado em avaliação da administração, pelo valor acima do mínimo.

A venda realiza-se com o melhor preço, acima do valor mínimo, obtido em leilão público ou em venda pública com lances fechados. Exige-se pagamento imediato, sob pena de realização célere de novo leilão. É dada

---

<sup>90</sup> §6321. Lien for taxes

If any person liable to pay any tax neglects or refuses to pay the same after demand, the amount (including any interest, additional amount, addition to tax, or assessable penalty, together with any costs that may accrue in addition thereto) shall be a lien in favor of the United States upon all property and rights to property, whether real or personal, belonging to such person.

<sup>91</sup> §6331. Levy and distraint

(a) Authority of Secretary

If any person liable to pay any tax neglects or refuses to pay the same within 10 days after notice and demand, it shall be lawful for the Secretary to collect such tax (and such further sum as shall be sufficient to cover the expenses of the levy) by levy upon all property and rights to property (except such property as is exempt under section 6334) belonging to such person or on which there is a lien provided in this chapter for the payment of such tax. Levy may be made upon the accrued salary or wages of any officer, employee, or elected official, of the United States, the District of Columbia, or any agency or instrumentality of the United States or the District of Columbia, by serving a notice of levy on the employer (as defined in section 3401(d)) of such officer, employee, or elected official. If the Secretary makes a finding that the collection of such tax is in jeopardy, notice and demand for immediate payment of such tax may be made by the Secretary and, upon failure or refusal to pay such tax, collection thereof by levy shall be lawful without regard to the 10-day period provided in this section.

<sup>92</sup> §6331 Levy and distraint

(b) Seizure and sale of property

The term "levy" as used in this title includes the power of distraint and seizure by any means. Except as otherwise provided in subsection (e), a levy shall extend only to property possessed and obligations existing at the time thereof. In any case in which the Secretary may levy upon property or rights to property, he may seize and sell such property or rights to property (whether real or personal, tangible or intangible).

ampla notícia desse tipo de venda. Trata-se de bom negócio (bargain), extremamente atrativo e muito eficiente para o fisco. O devedor pode remir o bem mediante o pagamento do devido antes da venda ou até cento e oitenta dias após a realização do leilão, acrescentando-se ao valor média ponderada de juros de vinte por cento ao ano. O dinheiro é destinado aos gastos com o procedimento e depois segue ao credor fazendário.<sup>93</sup>

Muito embora a execução fiscal seja administrativa e, em muitos momentos conceda ao Fisco amplos poderes discricionários, é facultado ao contribuinte o acesso ao judiciário em casos de abuso ou ilegalidades cometidas, desde que tenha esgotado as todas instâncias administrativas.<sup>94</sup>

Os meios alternativos de resolução de conflitos norte-americano (*Alternative Dispute Resolution – ADR*), oferecem diversas oportunidades para que o contribuinte possa discutir em conjunto com a administração acerca das cobranças tributárias.

Como visto, o modelo americano é implacável com aquele contribuinte que não paga ou não quer pagar espontaneamente suas obrigações tributárias. No entanto, esse mesmo modelo consegue distinguir esse contribuinte, daquele que não teria condições de recolhimento do tributo de modo costumeiro, em decorrência das intempéries da vida econômica. Para esse contribuinte, a administração oferta modos diversos para pagamento (descontos ou parcelamentos), levando em consideração a sua capacidade contributiva, seu grau de comprometimento e, inclusive, a satisfação de obrigações tributárias futuras.<sup>95</sup>

O sistema americano ainda prevê e autoriza expressamente a transação em matéria tributária, no capítulo 74 e em outros dispositivos do *Internal Revenue Code* (IRC):

---

<sup>93</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. op. cit., p. 130.

<sup>94</sup> MONTENEGRO, Mariana Cruz. Meios alternativos de resolução de litígio em matéria tributária: a experiência americana e sua aplicabilidade no Brasil. In: *1º Curso de Introdução ao Direito Americano: Fundamentals of US Law Course*. vol. 2, nº 13. Brasília: Publicações da Escola da AGU, p. 342. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/EAGU/issue/view/67>. Acesso em: 25 out. 2019.

<sup>95</sup> MONTENEGRO, Mariana Cruz. op. cit., p. 345.

É política do IRS oferecer ao contribuinte oportunidades para recolhimento de débitos fiscais, resguardando-se, de certa forma, e reconhecendo-se, as características específicas e fáticas dos devedores. Há amplo leque de procedimentos formais que conduzem a transação, antes de eventual julgamento do caso (administrativo ou judicial), evitando-se esse último. Há também, por parte dos vários tribunais fiscais, administrativos ou judiciais, esforço para o implemento de acordos, de modo que se tem também a possibilidade de transação ao longo de disputa administrativa ou judicial.<sup>96</sup>

Por fim, além da mediação, o modelo americano de meios alternativos de resolução de conflitos prevê na IRC, a resolução do conflito por meio de mediação, onde o mediador aconselhará juridicamente as partes, atuando apenas como estimulador e facilitador do ajuste das questões discutidas.<sup>97</sup>

## 5.5 México

O modelo adotado pelo México para resolução de conflitos tributários é regulado pelo Código Fiscal da Federação, pela Lei de Procedimento Administrativo e, por fim, pela Lei Orgânica do Tribunal Federal de Justiça Fiscal e Administrativa.

O sistema mexicano adota a execução fiscal administrativa, conforme artigo 145 do Código Fiscal da Federação (*procedimiento administrativo de ejecucion*), proporcionado pelos agentes fiscais.<sup>98</sup>

O mencionado artigo ainda possibilita que a Fazenda Pública grave os bens do devedor (*embargo precautorio*), antes mesmo de iniciada a execução, que servirá para garantir a futura execução, desde que presente alguma das situações apontadas nas alíneas.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 87.

<sup>97</sup> MONTENEGRO, Mariana Cruz. op. cit., p. 344.

<sup>98</sup> Artículo 145

Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

<sup>99</sup> Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo.

Em comparação com o sistema brasileiro, Godoy ensina:

*O embargo precautorio* não guarda nenhuma semelhança com a figura do arrolamento administrativo brasileiro, que é apenas uma forma de controle do patrimônio do devedor, não impedindo atos de alienação. O *embargo precautorio* se aproxima mais da medida cautelar fiscal, no âmbito da qual a Fazenda Pública pode conseguir a indisponibilidade dos bens do devedor por meio de decisão judicial.<sup>100</sup>

Tem-se que a execução fiscal administrativa mexicana é tomada por inabalável celeridade e discricionariedade, uma que notificado o contribuinte e não havendo recolhimento, a administração poderá imediatamente penhorar e vender ou adjudicar os bens do contribuinte, podendo, inclusive, interferir em negócios e penhorar ativos financeiros.<sup>101</sup>

A mesma autoridade fiscal é responsável por realizar a venda dos bens arrecadados, mediante hasta pública eletrônica, que privilegia a celeridade dos procedimento e o alcance da oferta feita em leilão.

O artigo 175 dispõe acerca do preço da venda dos bens:

#### Artículo 175

La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el Reglamento de este Código y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado.

O mesmo artigo ainda trata do meio cabível para impugnação da avaliação do bem.<sup>102</sup>

<sup>100</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. op. cit., p. 33.

<sup>101</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. op. cit., p. 40.

<sup>102</sup> El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracción II, inciso d) del artículo 117 de este Código, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación a que se refiere el párrafo anterior, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los plazos a que se

O procedimento estabelecido pelo artigo estimula que as partes busquem um acordo para a fixação do preço, de comum acordo, o que por si só, já dificulta a possibilidade de controvérsia, em razão da fixação amigável.

A administração ainda pode requerer auxílio de força policial para ter acesso aos bens do contribuinte, seja por que o contribuinte não permitiu acesso, ou por que estão armazenados ou trancados, devendo realizar tal procedimento na presença de duas testemunhas.

O artigo 146 prevê que o crédito fiscal irá se extinguir no prazo de cinco anos. Assim como no procedimento americano, o mexicano também preza pela manutenção de endereço atualizado pelo contribuinte, prevendo no mesmo artigo, grave consequência para desobediência.

Artículo 146

El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

[...]

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

O legislador mexicano, assim como na maioria dos ordenamentos alienígenas, previu o cancelamento de créditos fiscais sem viabilidade econômica. São os chamados *créditos de cobro inconsteable*, que são aqueles cuja a cobrança acabe se tornando mais onerosa do que o valor a ser recebido em si. Além disso, a administração poderá deixar de cobrar aqueles devedores que estão em estado de insolvência.

Vertendo-se o conceito para a engenharia normativa brasileira, tem-se resíduo de suspensão, e não de cancelamento. Ou, ainda, tratar-se-ia de

---

refiere el párrafo quinto de este artículo, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad. Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado conforme al primer párrafo de este Artículo, la autoridad exactora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador que será cualquiera de los señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes. En todos los casos a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de 10 días si se trata de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.

cancelamento sob condição, ou de cancelamento transitório ou, mais propriamente, de cancelamento flutuante, no interesse da administração.<sup>103</sup>

Apesar de a discussão da obrigação tributária se dar em sua totalidade na esfera administrativa, é possível, em caráter de excepcionalidade, que o executado acione o judiciário.

Antes mesmo da discussão no tribunal administrativo e, por óbvio, no judicial, o contribuinte poderá resolver a controvérsia junto a própria autoridade fiscal, uma vez que cabe a ela a análise exordial da controvérsia, podendo aceitar os fundamentos trazidos pelo contribuinte, fazendo a retratação do ato.

Não havendo retratação, o contribuindo poderá apresentar recurso de revisão, nos termos do artigo 83 da Lei Federal de Procedimento Administrativo.<sup>104</sup>

Finda a análise inicial feita pela própria autoridade fiscal, a discussão poderá ser reavivada perante Tribunal Federal de Justiça Fiscal e Administrativa, órgão que exerce sua jurisdição de forma plena.

O legislador ainda se preocupou em fixar prazos máximos para a resolução das disputas:

A administração tem três meses para que se resolva a pendenga ou que se responda a consultas, salvo disposições legais ou administrativas de caráter geral, que estabeleçam outros prazos, específicos, para os atos e passos que sejam nominados. Pode o interessado intervir em nome próprio ou por interposta pessoa, desde que devidamente autorizada.<sup>105</sup>

Apesar de não fazer menção a transação tributária, como fazia o revogado Código Fiscal da Federação, o México manteve em sua legislação atual

<sup>103</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. op. cit., p. 37.

<sup>104</sup> Artículo 83

Los interesados afectados por los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, podrán interponer el recurso de revisión o, cuando proceda, intentar la vía jurisdiccional que corresponda.

<sup>105</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. op. cit., p. 38.

mecanismos (*convenio*) que permitem a confecção de acordo entre a administração e o contribuinte.<sup>106</sup>

O modelo mexicano ainda prevê que haja uma negociação especial para aqueles contribuintes que estejam passando por um concurso de credores. De modo parecido com a tendência do Direito Comparado, o legislador autorizou que a administração conceda um perdão parcial da obrigação ao contribuinte que esteja passando por essa situação.<sup>107</sup>

Por fim, o modelo mexicano adota a arbitragem como método alternativo de resolução de conflitos tributários, concedendo autorização a solução pela via arbitral em apenas duas situações: em situações que envolvam conflitos relativos ao comércio exterior e, nos casos que envolvam dupla tributação, desde que exista um tratado internacional assinado para que ela não incida.

## 5.6 Argentina

Na Argentina, o processo de execução fiscal é regulamentado pelo Decreto no 821, de 13 de julho de 1998, o qual aprova o conteúdo da Lei no 11.683, de 1978.

No país, a execução fiscal tramita perante órgão administrativo, qual seja a Administração Federal de Ingressos Públicos (AFIP). Ainda no âmbito administrativo existe o Tribunal Fiscal, com competência recursal e originária.

O agente fiscal, com competência para produzir provas, inquirir testemunhas, requisitar documentos e efetuar penhora, propõe perante outro órgão a execução fiscal. Esse órgão perante o qual o pedido é proposto é

---

<sup>106</sup> Artículo 57

Ponen fin al procedimiento administrativo:

[...]

6. El convenio de las partes, siempre y cuando no sea contrario al ordenamiento jurídico ni verse sobre materias que no sean susceptibles de transacción, y tengan por objeto satisfacer el interés público, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regula.

<sup>107</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. op. cit., p. 44.

também componente da Administração Tributária, sendo o Tribunal Fiscal instância recursal.<sup>108</sup>

O contribuinte, em regra, se defende mediante impugnações dirigidas à autoridade administrativa julgadora.

Existe a possibilidade de judicialização do procedimento por iniciativa do contribuinte, em ação que questione a juridicidade de atos das autoridades fiscais.

Embora autores como Godoy classifiquem o modelo argentino como um misto de judicial e administrativo, neste trabalho entende-se que se trata de modelo administrativo puro. Ao contrário do Chile, em que a execução tem natureza administrativa e a defesa tem natureza judicial, na Argentina a defesa típica tem também natureza administrativa, até por ser de competência de um Tribunal Fiscal existente no âmbito do Executivo. O questionamento judicial das decisões fiscais tem natureza de verdadeira exceção, não sendo, a nosso ver, cabível considerar o modelo como parcialmente judicial. Nesse aspecto, o modelo argentino é bastante semelhante ao alemão.

Passando para os métodos alternativos de solução de conflitos tributários, a Argentina os permite apenas em situações pontuais, de modo que não há uma norma geral que autorize a arbitragem e a transação em matéria tributária.

Uma dessas normas de ocasião é aquela prevista no art. 113 da *Ley de Procedimiento Tributario*, que prevê margem para a edição de normas que disponham sobre acordos em algumas situações específicas:

ARTICULO 113 - EI PODER EJECUTIVO NACIONAL queda facultado para disponer por el término que considere conveniente, con carácter general o para determinadas zonas o radios, la reducción parcial de la actualización prevista en los artículos 129 y siguientes, la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses punitivos y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con todos o cualquiera de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización están a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, a los contribuyentes o responsables que regularicen espontáneamente su

---

<sup>108</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. op. cit., p. 113.

situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas y denunciando en su caso, la posesión o tenencia de efectos en contravención, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable.

Facúltase igualmente al PODER EJECUTIVO NACIONAL para poder acordar bonificaciones especiales para estimular el ingreso anticipado de impuestos no vencidos y para hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de las deudas fiscales pendientes, así como también para acordar la cesión total o parcial de los derechos sobre la cartera de créditos fiscales provenientes de diferimientos promocionales de impuestos. Todos estos actos deberán publicarse en el Boletín Oficial.

Por fim, o sistema argentino ainda permite, com restrições, a utilização da solução arbitral para conflitos tributários em duas oportunidades: quando houver conflitos entre províncias e a Capital e conflitos envolvendo aplicação de tratados internacionais que versem sobre matéria relacionada a preços de transferência.<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. op. cit., p. 115.

## CONCLUSÃO

O presente ensaio teve por objeto a procura por alternativas que pudessem atualizar o horizonte das pesquisas realizadas pelo Conselho Nacional de Justiça no denominado Justiça em Números e Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas que demonstraram cabalmente que o maior problema para a solução da morosidade do Poder Judiciário está nos processos de execução fiscal.

Foi a partir desta constatação que se começou um estudo aprofundado sobre o tema para verificar o que se estava se fazendo, em termos práticos, e o que se pode fazer para a solução deste problema que não apareceu de um dia para o outro.

Em um primeiro momento, tentou-se explicitar que a eficiência buscada pelo Poder Judiciário está longe de ser alcançada, mesmo o diagnóstico sendo feito a muito tempo.

O desempenho insatisfatório da execução fiscal na recuperação do crédito público exige que os operadores do direito repensem o modelo atual. A avaliação do próprio sistema judicial como um todo está em jogo. É o momento de se adicionar o ideal de ciência como um elemento indissociável do sistema judicial.

Os dados aqui expostos nos permitiram concluir que a atividade judicial não possui planejamento adequado para otimizar a prestação jurisdicional vindicada. Ademais, constata-se que a organização e o funcionamento dos cartórios judiciais se perpetuam no tempo pela transmissão pessoal de experiências entre os servidores da justiça, mantendo rotinas impregnadas de vícios, sem uma gestão profissional e despreocupadas com o resultado final do processo.

Pode-se verificar que no âmbito administrativo, o legislador não se preocupou e nem incentivou a composição e resolução direta de conflitos pelo Estado-Administração, cujo contencioso, no panorama legislativo atual, acaba, com raras exceções, simplesmente confirmando os atos realizados pela

Fazenda Pública, o que transforma a esfera administrativa em uma esfera de controle e acesso à justiça mais simbólica do que real.

Coerentemente com a eficácia limitada da instância administrativa, o processo que nela se desenvolve é fechado ao contribuinte, não repetindo as garantias da seara judicial, estruturalmente mais aberta à participação das partes. Como a seara administrativa não é privilegiada, os conflitos, regra geral, desaguam no Judiciário, onde o contribuinte chega com a marca do desrespeito a sua dimensão jurídica.

Observa-se ainda que a excessiva judicialização, que força a Fazenda Pública a centralizar seus esforços na esfera judicial, também acaba afastando o contribuinte do Estado, mantendo o conflito, de certa forma, desumanizado, o que causa, naquele que tem uma demanda justa a ser apresentada, efeitos danosos, já que ele não consegue conciliar-se, entender-se ou, no limite, sequer se comunicar com o ente estatal.

Trata-se, sem nenhum exagero, da administração de um sistema caótico e disfuncional, razão pela o máximo que se poderá conseguir é a diminuição de danos, caso as mudanças não cheguem.

Em determinado momento, neste ensaio, também foi abordada a forma que a Ordem dos Advogados do Brasil enxergou a movimentação do Poder Legislativo em busca da modernização da legislação tributária, através dos projetos de lei aqui analisados.

Ao final, entre conceitos jurídicos complexos, questões hermenêuticas controversas e, se não imposturas intelectuais, ao menos retórica confusa e superficial, O legislador não tem conseguido, infelizmente, nem enxergar e-mail concretizar o caminho para incremento da racionalidade do sistema. O processo tributário, embora diz funcional, conforme conclusão indiscutível do próprio Conselho Nacional de Justiça, não consegue evoluir. Constata-se problema, mas não há discussões sérias e sinceras na busca de soluções, o que mantém a situação de injustiça do sistema, onde quem paga seus tributos, na prática, punido, alterando-se a basilar noção do lícito do ilícito.

Todos os apontamentos em defesa dos projetos de lei em face das críticas que contra eles foram suscitadas não quer dizer que tais projetos sejam

intocáveis. Pelo contrário, há diversos pontos que merecem uma maior reflexão, da manutenção justificado diversos atos administrativos na seara do Judiciário à inexistência da manutenção de instâncias, problema que vem sendo debatido desde as discussões pré-legislativas do Código Tributário Nacional.

A procura por soluções e alternativas para alteração do atual paradigma, por vezes, não se demonstra uma tarefa fácil, há sempre a necessidade de demonstrar que determinados conceitos devem ser examinados de outra forma, com um estudo aprofundado sobre o tema e sem ideias pré-concebidas a fim de se obter um melhor resultado nesta reestruturação de paradigmas.

Para tanto, procurou-se estudar em profundidade as soluções possíveis para o problema, sem perder do horizonte o Direito Comparado, e, um a um, na medida em que mecanismos foram surgindo como possível solução e implementação do novo, foram, com estudo, paciência e calçado com a melhor doutrina nacional, a ponto de surgir a possibilidade de utilização das alternativas para uma melhor gestão fiscal e conseqüentemente para um melhor Poder Judiciário.

O legislador precisará se preocupar em harmonizar as instancias judicial e administrativa, democratizando, esta última, para atualizar nosso sistema de resolução de conflitos tributários, que, além de não ter acompanhado a evolução pela qual passou o paradigma de resolução de conflitos tributários na maioria dos países ocidentais, não acompanhou sequer a evolução ocorrida nos outros ramos do próprio Direito brasileiro.

Citando Nalini: "O Brasil não leu, e se leu não absorveu a lição de Jean Cruet em sua obra *A vida do direito e a inutilidade das leis*. A epígrafe do livro já diz tudo: "Sempre se viu a sociedade modificar as leis; nunca se viu as leis modificarem a sociedade".

Já passou da hora de modernizarmos nosso sistema de resolução de conflitos tributários, não havendo mais justificativa plausível para manutenção do sistema ineficaz do modelo atual.

Por fim, pertinente a citação de Nuno de Villa-Lobos ao se referir aos meios alternativos de solução de conflitos. Para o autor, é da natureza do que é

alternativo ter de provar o seu valor em relação ao que é norma ou regra. Em razão disso, de uma certeza até certo ponto legítima, justifica-se que seja realizado um monitoramento zeloso dos resultados das normas legais que imponham alterações às soluções jurídicas até então consideradas usuais. O que não se justifica, em hipótese alguma, é que tal receio impeça a evolução do sistema.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CAMPOS, Sarah. *A Administração Pública consensual na modernidade líquida*. In Fórum Administrativo, Belo Horizonte, Ano 14, n. 155, jan. 2014.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal: breves considerações*. Brasília: Ipea, 2013.

CAPPELLETI, Mauro. *Acesso à justiça*. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARMONA, Carlos Alberto. *A arbitragem e processo: um comentário a lei nº 9.037/96*. São Paulo: Atlas, 2009.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique. *A transação tributária como expressão dos direitos do cidadão*. Recife: Bagaço, 2004.

FILHO, João Aurino de Melo. *Racionalidade legislativa do Processo Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2018.

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

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A reforma processual tributária e o debate em torno da nova lei de execução fiscal*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Cortes tributárias e execução fiscal nos Estados Unidos*. In: Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, n.5. Brasília: Consulex, 2003. Disponível em: [www.sinprofaz.org.br/publicacoes](http://www.sinprofaz.org.br/publicacoes). Acesso em: 03 nov. 2019.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

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

MACHADO, Hugo de Brito. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *A resolução dos conflitos e a função judicial do contemporâneo estado de direito*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 34. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. *Curso de direito constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.

MONTENEGRO, Mariana Cruz. *Meios alternativos de resolução de litígio em matéria tributária: a experiência americana e sua aplicabilidade no Brasil*. In: 1º Curso de Introdução ao Direito Americano: Fundamentals of US Law Course. vol. 2, nº 13. Brasília: Publicações da Escola da AGU. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/EAGU/issue/view/67>. Acesso em: 25 out. 2019.

NALINI, José Renato. *Ética geral e profissional*. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

NALINI, José Renato. *O juiz e o acesso à justiça*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

NUNES, Márcio Tadeu Guimarães. *Desconstruindo a desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PRUDENTE, Antônio Souza. *Execução administrativa do crédito da Fazenda pública*. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 45, n. 177, jan./mar. 2008.

RIBAS, Lídia Maria. *Processo administrativo tributário em perspectiva de cidadania democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROSEMBUJ, Tulio. *La transacción tributaria: Discrecionalidad y actos de consenso*. Barcelona: Atelier, 2000.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa*. Revista *Jus Navigandi*, Teresina, ano 2, n. 21. Disponível em: [jus.com.br/artigos/1320/a-lei-de-execucao-fiscal-o-contencioso-administrativo-e-a-penhora-administrativa](http://jus.com.br/artigos/1320/a-lei-de-execucao-fiscal-o-contencioso-administrativo-e-a-penhora-administrativa). Acesso em 18 nov. 2019.

TORRES, Heleno Taveira. *Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa*. In: Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

VILLA-LOBOS, Nuno. *Novas configurações da justiça administrativa e fiscal em Portugal*. Coimbra: Almedina, 2011.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.