



EXECUÇÃO FISCAL: EFICIÊNCIA E EXPERIÊNCIA COMPARADA

Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva
Consultor Legislativo da Área III
Direito Tributário e Tributação

ESTUDO TÉCNICO

JULHO/2016



© 2016 Câmara dos Deputados.

Todos os direitos reservados. Este trabalho poderá ser reproduzido ou transmitido na íntegra, desde que citados(as) o(a) autor(a) e a Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. São vedadas a venda, a reprodução parcial e a tradução, sem autorização prévia por escrito da Câmara dos Deputados.

Este trabalho é de inteira responsabilidade de seu(sua) autor(a), não representando necessariamente a opinião da Câmara dos Deputados.



SUMÁRIO

1. Introdução	4
2. Problemática da execução fiscal no Brasil	5
a. Perfil da Dívida Ativa da União – DAU e seus devedores	5
b. Evolução da execução fiscal federal	7
c. Execuções fiscais de Estados e Municípios	8
d. Constatções sobre os dados expostos nesta seção	9
3. Experiência internacional	10
a. França	11
b. Alemanha	12
c. EUA	13
d. México	15
e. Chile	16
f. Argentina	17
4. Possíveis contribuições à legislação brasileira	18
5. Conclusões	21
6. Referências	23

EXECUÇÃO FISCAL: EFICIÊNCIA E EXPERIÊNCIA COMPARADA

Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva¹

Consultor Legislativo da Área III
Direito Tributário e Tributação

“Estratégia é uma comodidade, execução é uma arte.”

Peter Ferdinand Drucker.

1. Introdução

No Brasil, tornou-se lugar-comum dizer que o processo judicial é moroso. Mais que isso, tornou-se lugar-comum dizer que o processo judicial de execução fiscal em específico é ainda mais moroso e objetivamente ineficiente.

É fato, entretanto, que há uma preocupação dos atores do fisco e do Judiciário com o número de processos de execução fiscal insolúveis. É dizer: processos que se prolongam de forma indefinida sem jamais encontrar bens de valor penhoráveis de modo a satisfazer o crédito público.

Assim, além de não haver satisfação do crédito, diversos feitos tramitam, ocupando juízes, procuradores e auditores fiscais e desperdiçando recursos escassos do orçamento público.

Essa preocupação gerou vários projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional que visam dar alguma espécie de solução ao impasse do executivo fiscal. Mais recentemente, foi formada Comissão Especial da Câmara dos Deputados para análise do PL 2412/2007, presidida pelo deputado Paulo Teixeira e tendo como relator o deputado Arnaldo Faria de Sá. A aludida proposição desjudicializa o processo de execução fiscal, o qual passaria a caber aos órgãos de advocacia pública dos entes federados.

Este trabalho visa fazer uma comparação entre o sistema brasileiro de execução fiscal e o de seis países selecionados: França, Alemanha, Estados Unidos da América (EUA), México, Chile e Argentina. Mediante comparação, busca-se entender se de fato há uma ineficiência crônica no modelo brasileiro e identificar experiências internacionais que permitam aprimorar esse quadro.

A França e a Alemanha foram escolhidas por se tratar de duas abordagens diversas do sistema de direito continental europeu. Por sua vez, México, Chile e Argentina foram escolhidos

¹ Com contribuições dos Consultores Legislativos Adriano da Nóbrega Silva e Marco Antônio Moreira de Oliveira.

por serem países latinoamericanos com grau de desenvolvimento econômico próximo ao do Brasil, sendo, o último, membro do Mercosul. Por fim, os EUA foram escolhidos por serem paradigma de país do ramo do *common law*, podendo ilustrar uma abordagem completamente diversa daquela do sistema de *civil law* vigente no Brasil.

Com esse objetivo, traça-se no item 2 um panorama acerca da Dívida Ativa da União, em relação ao montante de seus créditos e o perfil de seus devedores, além de dados já disponíveis sobre seu custo orçamentário e impacto de demanda no Poder Judiciário. Quando possível, também são expostos dados sobre execuções movidas por Estados e Municípios. Ao final, com base nos dados discutidos, são tiradas conclusões parciais sobre os problemas do modelo brasileiro de execução fiscal.

O item 3, por sua vez, trata de descrever os modelos de execução fiscal no direito comparado dos países selecionados. Além de uma descrição breve dos modelos, com destaque para mecanismos notáveis, são expostas as estatísticas de arrecadação desses países, quando disponíveis em bancos de dados aos quais este consultor teve acesso.

O item 4 retoma as conclusões parciais do item 2, primeiramente para responder se o modelo brasileiro de execução fiscal pode ou não ser de fato considerado ineficiente diante de critérios determinados. Em seguida, aponta quais experiências expostas no item 3 podem ser adequadas a aprimorar o modelo nacional.

O item 5, a título de conclusão, visa resumir as questões expostas no item 3 e as soluções do item 4, associando estas, quando possível, a iniciativas legislativas já em trâmite na Câmara dos Deputados.

2. Problemática da execução fiscal no Brasil

a. Perfil da Dívida Ativa da União – DAU e seus devedores

O exame de dados sobre a composição da Dívida Ativa da União – DAU permite sejam tiradas conclusões sobre a eficiência do processo de execução fiscal no Brasil².

No final de 2015, a DAU somava um estoque de R\$ 1,5 trilhão. Desse, R\$ 90,7 bilhões estão parcelados, R\$ 40 bilhões estão garantidos integralmente por depósito ou penhora e R\$ 53 bilhões estão com cobrança suspensa por decisão judicial.

A arrecadação (em bilhões de R\$) da DAU seguiu a seguinte evolução³:

² As estatísticas aqui apresentadas foram fornecidas diretamente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em apresentações feitas na Comissão Especial da Câmara dos Deputados para análise do PL 2412/2007.

³ Fontes: LOA 2014, LOA 2015 e PLOA 2016.

	2012	2013	2014	2015
Total Arrecadado	19,21	19,40	11,45	14 ⁴
Estoque	1.146,62	1.252,91	1.389,14	1.508,24
% do estoque	1,675%	1,548%	0,824%	0,928%

Ao final de 2015, portanto, a dívida ativa brasileira equivalia a US\$ 379,63 bilhões⁵.

Dizer que a DAU tem alto ou baixo percentual de recuperação mediante a execução fiscal depende do índice de comparação adotado.

Por exemplo, métodos alternativos têm sido utilizados pela PGFN, como o protesto extrajudicial das Certidões da Dívida Ativa da União (CDA). Entre 2013 e 2015, foram protestadas 636.088 CDA, no montante de R\$ 3,5 bilhões, com índice de 18,3% de recuperação (R\$ 646,5 milhões). O elevado índice de arrecadação pelo método do protesto leva a crer que há sim um potencial desperdiçado de recuperação mediante execução fiscal.

O exame do perfil dos devedores da DAU também é de suma importância. Do estoque da DAU, 75% são referentes aos chamados Grandes Devedores (GDE), ou seja, àqueles cujo débito total consolidado supera R\$ 15 milhões⁶. Por outro lado, os GDE representam apenas 0,93% do número de devedores. Ou seja: a DAU está extremamente concentrada em um pequeno número de devedores de alta monta.

A título de ilustração, a PGFN tem divulgado em sítio eletrônico a lista dos devedores inscritos em DAU⁷. A maior devedora quando da elaboração deste trabalho era a empresa Carital Brasil Ltda, cuja dívida superava os R\$ 25 bilhões, incluindo dívidas tributária, previdenciária e de FGTS. O CNPJ da empresa já se encontra baixado por omissão contumaz de declarações fiscais. Também figuram na lista de maiores devedores empresas sabidamente falidas, como a VASP e a VARIG.

A PGFN afirma que dos devedores que compõem a DAU há cerca de 3 mil com alta perspectiva de recuperação, os quais representam R\$ 283 bilhões em créditos (18% do estoque da DAU). Outras 7.117 pessoas jurídicas (R\$ 452 bilhões, 29% do estoque da DAU) têm remota possibilidade de recuperação. 3.809 pessoas jurídicas (R\$ 227 bilhões, 16% do estoque) constam na DAU sem indícios de faturamento, bens ou movimentação financeira nos últimos cinco anos⁸.

Objetivamente, pode-se notar que na carteira de devedores da União há empresas solventes e em atividade. Também se nota que pelo menos os R\$ 283 bilhões em créditos

⁴ Informação do sítio eletrônico da AGU: http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/382978, acessado em 20 de junho de 2016.

⁵ Cotação do dólar em 30/09/2015: R\$ 3,97.

⁶ De acordo com a Portaria nº 565, de 2010, da PGFN.

⁷ <https://www2.pgfn.fazenda.gov.br/ecac/contribuente/devedores/listaDevedores.jsf>.

⁸ O restante do estoque diz respeito a 3.754 pessoas jurídicas com CNPJ irregular (baixado, inapto ou suspenso) e 3.318 pessoas jurídicas com indícios de fraude à execução. O montante de créditos correspondente a essas pessoas não foi fornecido.

referentes aos devedores que demonstram alto grau de recuperabilidade podem ser cobrados, mas encontram óbice de alguma natureza.

b. Evolução da execução fiscal federal

No âmbito das execuções fiscais movidas pela PGFN, observa-se uma duração média de 8 anos, 2 meses e 9 dias de tramitação. Considerando que o processo administrativo fiscal tem duração média de 8 anos⁹, pode-se considerar que entre o lançamento e a satisfação da execução pode haver cerca de 16 anos de intervalo.

Na Justiça Federal de primeira instância, as execuções fiscais representam 53,6% do estoque total de processos (BRASIL, 2014, p. 246). O IPEA calculou em 2011 o montante de R\$ 5.606,67 como custo médio de uma execução fiscal na Justiça Federal Brasileira. Esse valor atualizado pelo IPCA chega a R\$ 7.633,21 em 2016.

Apenas 15% das execuções fiscais chegam a penhorar dinheiro ou bens. Esse reduzido montante se deve tanto a dificuldades em localizar e citar o devedor quanto na localização de bens penhoráveis.

Apenas 2,6% das execuções fiscais chega a proceder leilões de bens penhorados e meramente 0,2% chegam a um leilão exitoso.

A defesa do contribuinte na execução fiscal também se mostra incipiente. Apenas 4,4% das execuções fiscais apresentam exceções de pré-executividade (defesa preliminar), sendo que apenas 7,4% dessas defesas são acolhidas. Apenas 6,4% dos executados apresentam embargos, sendo 20,2% julgados procedentes.

O total de defesas procedentes na execução fiscal, abrangendo exceções de pré-executividade e embargos, limita-se a 1,6% do estoque de execuções ajuizadas.

Segundo o IPEA (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 7), as principais causas de extinção das execuções fiscais são: 1) prescrição e decadência, 36,8%; 2) pagamento do débito, 25,8%; 3) cancelamento da inscrição ou do débito, 18,8%; 4) remissão do débito, 13%.

Chama bastante atenção que um terço das execuções fiscais federais sejam extintas em razão de prescrição ou decadência. Nesses casos, houve uma movimentação de diversos órgãos estatais, gastando recursos do orçamento, para se chegar meramente à extinção do processo sem nenhum ganho financeiro para a União.

Embora os dados da PGFN sejam úteis para definir o perfil da dívida da União, cabe salientar que a sobrecarga de execuções no Poder Judiciário tem ainda outras causas. Segundo o IPEA (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 4), a PGFN é responsável por 50,3% das execuções fiscais movidas na Justiça Federal. 8,9% são movidas pela Procuradoria-Geral Federal, representando os créditos de autarquias e fundações públicas federais. Outros 36,4%

⁹ Esse tempo médio de duração foi informado pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Carlos Alberto Freitas Barreto, em audiência da Comissão Parlamentar de Inquérito do CARF realizada em 17 de março de 2016.

do estoque de execuções fiscais da Justiça Federal se deviam em 2011 aos conselhos de fiscalização profissional¹⁰.

c. Execuções fiscais de Estados e Municípios

O Conselho Nacional de Justiça¹¹ estima que 50% dos processos em trâmite em todo o Judiciário brasileiro sejam execuções fiscais, tendo esses processos índice de 91% de congestionamento.

A taxa de congestionamento mede a efetividade do tribunal em um período, levando-se em conta o total de casos novos que ingressaram, os casos baixados e o estoque pendente ao final do período anterior ao período base. Isso significa dizer que apenas 9% dos processos de execução fiscal são baixados por ano, ou seja, têm alguma espécie de resolução que encerre o processo. Os outros 91% passam a compor o estoque de processos do Poder Judiciário. Cada um desses processos que permanece nas varas judiciais demorará cerca de oito anos para ser baixado, conforme já discutido a respeito da duração do processo de execução. Isso contribui para a morosidade da Justiça em razão do aumento exponencial do estoque a cada ano.

Na Justiça Estadual, as execuções fiscais correspondem a 37% do estoque de processos (BRASIL, 2014, p. 62).

Embora não haja dados tão detalhados para execuções fiscais de Estados e Municípios quanto há na União, pode-se utilizar o caso do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo como um exemplo do quadro geral¹².

O Poder Judiciário paulista tem 11,650 milhões de execuções fiscais em curso, sendo 409 mil federais, 1,129 milhões do Estado de São Paulo e 10,111 milhões dos Municípios paulistas. A despesa com execuções fiscais chega a R\$ 4,765 bilhões. A taxa de congestionamento das execuções no TJSP é de 90%¹³.

Como se vê, é elevadíssimo o número de execuções fiscais infrutíferas na Justiça Estadual, considerada a taxa de congestionamento.

A taxa de recuperação de créditos pela Fazenda Estadual de São Paulo foi de 0,2% em 2014. Assim como no caso da União, a utilização do protesto extrajudicial da CDA se mostrou elevadamente eficiente no recebimento de créditos de IPVA e ICMS, chegando a 16% de recuperação.

¹⁰ Embora à míngua de dados mais atualizados não se possa afirmar com certeza, é possível que a participação dos conselhos no estoque da Justiça Federal tenha sido reduzida, porque a Lei nº 12.514, de 2011, proibiu que os conselhos ajuizassem execuções de valor inferior a quatro anuidades.

¹¹ <http://www.cnj.jus.br/corregedoriacnj/governanca-diferenciada-das-execucoes-fiscais>.

¹² Dados fornecidos pelo Desembargador José Renato Nalini, Presidente do TJSP, em audiência na Comissão Especial da Câmara dos Deputados para apreciação do PL 2412/2007.

¹³ Esse valor é idêntico à média nacional (BRASIL, 2014, p. 62).

Não se dispõe, para as execuções estaduais, de dados sobre a evolução da execução fiscal.

d. Constatções sobre os dados expostos nesta seção

Dos dados acima expostos, podem ser retiradas as seguintes conclusões sobre o modelo brasileiro de execução fiscal:

- I. É de baixa eficiência na recuperação de créditos;
- II. Congestiona o Poder Judiciário com demandas de interesse do próprio Estado, impedindo-o de se debruçar sobre controvérsias de particulares;
- III. Desestimula a conformidade voluntária (*compliance*) fiscal das empresas.

Poder-se-ia questionar a valoração da conclusão (I) dizendo-se que os créditos inscritos em dívida ativa são naturalmente de difícil recuperação, pois não foram pagos espontaneamente e são devidos por pessoas jurídicas sem patrimônio ou atividade.

Contudo, as estatísticas desmentem essa colocação. Como se viu, a adoção de métodos extrajudiciais de cobrança como o protesto das CDA logrou êxito de elevar de forma surpreendente o índice de recuperação de créditos. Ademais, nota-se também das estatísticas apresentadas que há potencialmente R\$ 283 bilhões em créditos detidos por pessoas jurídicas cuja cobrança tem chance efetiva de êxito.

Ainda que seja grande o número de pessoas jurídicas falidas ou sem movimentação patrimonial, cabe salientar que a distância temporal entre o lançamento do crédito tributário e sua cobrança contribuiu para o esvaziamento patrimonial do devedor.

Ora, já se viu que é de cerca de nove anos o trâmite da execução fiscal, somados a cerca de outros oito anos do processo administrativo fiscal, o que chega a um prazo médio de cerca de 16 ou 17 anos passados entre o lançamento tributário e o desfecho da execução. Não é de admirar, portanto, que um terço das execuções fiscais seja extinta em razão da prescrição ou decadência do crédito tributário. A distância temporal entre lançamento e execução favorece o desfazimento do patrimônio do devedor, reduzindo substancialmente as chances de sucesso da execução.

A ineficiência da execução fiscal é mesmo um fator de desestímulo ao cumprimento voluntário de obrigações tributárias pelos contribuintes, pois, cientes da distância das consequências de seus atos, podem achar proveitosa a sonegação fiscal.

O Poder Judiciário, por sua vez, se vê atolado por diversos processos que não envolvem pacificação de conflitos sociais, mas sim a satisfação de interesses financeiros do próprio Estado. Esses processos se acumulam ano a ano, como se viu da taxa de congestionamento, de modo que o problema atual tem exponencial chance de piora.

O modelo brasileiro de execução fiscal, portanto, se mostra claramente um jogo de perde-perde para todos os envolvidos.

3. Experiência internacional

A escolha por uma análise comparada do processo de execução fiscal decorre da necessidade de traçar um parâmetro do que seria um processo eficiente de cobrança coativa de tributos. Fala-se em cobrança coativa – e não em execução fiscal propriamente dita –, porque alguns países sequer diferenciam o processo de constituição e cobrança administrativa do processo de cobrança coativa. Os Estados Unidos, por exemplo, têm um procedimento denominado *tax collection procedure*, o que a rigor significa “procedimento de arrecadação de tributos”, não “execução”.

Maior número de países não têm também um procedimento judicial para cobrança de tributos, daí a impropriedade de se referir ao tema como “execução” no sentido judicialiforme, sendo preferencial uma abordagem genérica sob a nomenclatura de cobrança coativa.

Segundo Thuronyi (2003, p. 1), o estudo comparado do direito tributário é relevante para analistas de políticas públicas e legisladores na medida em que o conhecimento do contexto internacional deve preceder quaisquer movimentos de aprimoramento dele, inclusive em âmbito meramente doméstico. É dizer: compreender as experiências comparadas é importante para analisar propostas de reforma de sistemas locais.

O propósito de uma abordagem comparativa, portanto, é aprender sobre novas possibilidades pelo estudo de práticas reais, ou seja, convencer pelo exemplo (THURONYI, 2003, p. 4).

Escolhemos, como parâmetro de comparação, analisar o *montante* da dívida cobrada coativamente em cada país, bem como a razão entre o montante arrecadado por ano e o total da dívida, semelhante ao que foi feito na análise da Dívida Ativa da União no item 2, subitem “a”, deste trabalho.

É preciso, contudo, deixar claro que a comparação meramente matemática sobre a “eficiência” do processo de coleta coativa de tributos não é a melhor abordagem, por várias razões.

Em primeiro lugar, porque nem todos os países estudados disponibilizam dados específicos sobre processos de cobrança coativa, ou sobre o montante de suas dívidas. Certos países, inclusive, divulgam tais dados, mas com peculiaridades que dificultam sua comparação com o Brasil. É o caso do México, cuja dívida incorpora créditos ainda em litígio administrativo, ao contrário do Brasil, em que tais créditos são excluídos do cálculo por não comporem a DAU.

Em segundo lugar, há peculiaridades econômicas e culturais que podem influir na maior ou menor eficiência da cobrança coativa. Há países cujo contexto cultural é impiedoso com o devedor tributário, de modo que há até mesmo uma pressão social para o pagamento tempestivo de tributos.

Em terceiro lugar, há ainda a questão das famílias legais, ou seja, a diferença fundamental entre as possibilidades legislativas e administrativas em países adeptos do *common law*, como os EUA, e adeptos do *civil law*, como o Brasil.

Na medida do possível, portanto, faz-se uma descrição sumária dos diversos modelos de cobrança coativa de tributos e, em seguida, uma análise dos dados disponíveis sobre a eficiência desses meios para, por fim, concluir por possíveis contribuições que esses exemplos possam dar ao caso brasileiro.

a. França

A compreensão do processo de execução fiscal na França demanda, primeiramente, esclarecer que lá existe um sistema de dualidade de jurisdição. As causas civis e comerciais entre particulares e as causas penais são julgadas por uma *jurisdição judiciária*¹⁴, enquanto as causas em que é parte a Administração Pública são julgadas por uma *jurisdição administrativa*. Esta última é formada pelos próprios órgãos da Administração Pública e tem em seu ápice o Conselho de Estado.

Naturalmente, as causas fiscais são analisadas pela jurisdição administrativa, sendo insindicáveis pela jurisdição judiciária. No caso da execução fiscal (*contentieux du recouvrement forcé*), Collet (2013, p.161) salienta que a Administração Fiscal não é um credor ordinário, de modo que não precisa recorrer à jurisdição judiciária para cobrar seus débitos, pois o ato de imposição fiscal é autoexecutório. Portanto, observa-se na França um procedimento de cobrança inteiramente administrativo.

O procedimento é regido por um Código de Processo Fiscal (*Livre de Procedure Fiscal – LPF*) e tramita em geral por algum dos órgãos fiscais franceses¹⁵. A cobrança amigável se dá pela emissão de diversos avisos pela Administração ao contribuinte (*avis de mise en recouvrement, avis d'imposition, lettre de rappel, mise en demeure e dernier avis avant poursuites*). Apenas após a emissão do *dernier avis avant poursuites* é que são procedidos atos de constrição do patrimônio do contribuinte, realizados diretamente pelo agente fiscal responsável.

Os procedimentos podem variar, dependendo do tributo a ser cobrado, mas em geral é facultada uma defesa administrativa apresentada até 15 dias da notificação do ato de lançamento, com direito a recurso para órgãos administrativos superiores, condicionado ao depósito recursal de 10% do valor devido.

O sistema francês é baseado essencialmente no recolhimento voluntário de tributos¹⁶, de modo que a desobediência a esse dever importa enérgica reação da Administração Fiscal (GODOY, 2009, p. 138). Isso decorre fortemente da noção de Estado Social na França, em que o pagamento de tributos é associado à manutenção de benefícios sociais. Reflexo disso é que a

¹⁴ Aqui não se trata de redundância. “Judiciária” aqui é tratada como adjetivo referente a órgãos do Poder Judiciário francês, em contraposição aos órgãos do Poder Executivo responsáveis pela jurisdição administrativa.

¹⁵ Godoy (2009, p. 137) salienta existirem três departamentos fiscais na França: *Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects (DGDDI)*, competente para gestão de tributos aduaneiros e sobre valor agregado; *Direction de la Comptabilité Publique (DCP)*, competente para gestão de tributos diretos, como sobre a renda e sobre sociedades; *Direction Générale des Impôts (DGI)*, que gerencia as demais exigências tributárias. Cabe salientar que, posteriormente, a DCP e a DGI foram fundidas pelo Decreto nº 310, de 3 de abril de 2008, para formar a *Direction Générale de Finances Publiques (DGFIP)*.

¹⁶ Os relatórios oficiais franceses chegam a tratar de indicadores de “civismo fiscal”.

taxa de recolhimento espontâneo de tributos lançados entre 2012 e 2014 ficou em torno de 98% (FRANÇA, 2014, p. 27).

Além da alta taxa de cumprimento espontâneo de obrigações fiscais, a taxa de recuperação de créditos pela Administração Fiscal na França foi de 63% em 2012, 74,5% em 2013 e 53,4% em 2014 (FRANÇA, 2014, p. 28), o que demonstra também a altíssima eficiência dos procedimentos de recuperação de créditos.

Entretanto, relatórios mais recentes da Corte de Contas¹⁷ (FRANÇA, 2016, p. 382) apontam quedas substanciais na execução fiscal entre 2014 e 2016, chegando a um índice de apenas 23%, considerado baixo pelo órgão fiscalizador. A Corte (FRANÇA, 2016 p. 381) apontou três razões para essa queda substancial: execuções dirigidas a pessoas jurídicas em procedimento de liquidação judicial (falência); suspensão de execuções por defesas administrativas; e descontos nas cobranças conferidos pela própria Administração Tributária. Tal avaliação somente é possível com o estabelecimento de metas de arrecadação e avaliação posterior do desempenho arrecadatário pelos órgãos de controle.

Na França, portanto, aliam-se uma alta taxa de recolhimento espontâneo de tributos com uma alta taxa de recuperabilidade de créditos mediante execução forçada.

b. Alemanha

Na Alemanha, o processo de execução fiscal é denominado *Vollstreckung* e também é inteiramente administrativo, procedendo-se no âmbito da administração tributária dos Estados ou da União. É regulamentado pelo Código Fiscal (*Abgabenordnung – AO*). Lang e Tipke (2014, p. 408) destacam que a lei confere ao agente fiscal largo poder discricionário na decisão sobre a extensão e o objeto sobre o qual recairá a execução.

Por força desse poder discricionário conferido às chamadas autoridades executoras (*Vollziehungsbeamte*), é possível o controle de seus atos tendo como parâmetro o princípio da proporcionalidade, o qual veda a proibição de excesso nos atos administrativos.

Dentre os poderes discricionários da autoridade executora está o prolongamento da execução (*Vollstreckungsaufschub*), uma espécie de moratória para evitar excesso na execução dos bens do contribuinte. A autoridade também pode conceder parcelamentos, desde que o pagamento integral se dê em período máximo de um ano. Acima desse período, o parcelamento deve obedecer aos critérios específicos da lei. Também é permitido à autoridade fiscal arquivar a execução quando constatar que a cobrança não terá sucesso ou os custos de cobrança não forem abarcados pelo crédito. Se superveniente situação modificar esse quadro, a autoridade poderá propor novamente a execução.

Curioso notar que o procedimento alemão de execução administrativa não é usado apenas para cobrança de valores em dinheiro, mas também para a exigência de prestações de

¹⁷ A Corte de Contas é o órgão colegiado de controle externo do Estado Francês.

fazer ou não fazer (§ 328 a 335 do AO). Nessas hipóteses, a Administração pode aplicar multas, determinar a execução subsidiária da prestação por terceiro ou coagir diretamente o devedor.

A defesa do contribuinte está baseada no sistema denominado dupla correção (LANG; TIPKE, 2014, p. 415), segundo o qual é possível a defesa tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial. O processo administrativo fiscal alemão, no qual é exercida a defesa administrativa, tem três peculiaridades em relação ao processo judicial (LANG; TIPKE, 2014, p. 456): decisão vinculada a dispositivos administrativos; ausência de adstrição ao pedido recursal (avalia-se integralmente a legalidade do caso); configuração da defesa inicial como mero impulso, sendo a decisão final de interesse público. O processo administrativo não se destina exclusivamente à proteção jurídica individual do contribuinte, mas também ao autocontrole da Administração e ao desencargo dos tribunais fiscais.

Além da defesa no âmbito da própria administração, o contribuinte pode impugnar atos perante um ramo especial da justiça administrativa alemã¹⁸: a Justiça Fiscal. Esta é formada por tribunais fiscais federais e estaduais na primeira instância e tem como órgão de cúpula o Tribunal Fiscal Federal (*Bundesfinanzhof – BFH*). A impugnação utilizada como defesa em execuções fiscais em geral é a ação declaratória positiva ou negativa de relação jurídica e a ação anulatória de ato administrativo, ambas previstas no § 41 da Lei dos Tribunais Fiscais (*Finanzgerichtsordnung – FGO*), ou seja, uma ação de conhecimento.

Não foram encontradas em bancos de dados de acesso público informações sobre o estoque da dívida ativa alemã nem a eficiência de seu processo de cobrança.

c. EUA

Nos EUA, a execução fiscal se dá, via de regra, pela via administrativa (*tax collection procedure*). O fisco norte-americano (*Internal Revenue Service – IRS*, no âmbito federal) somente recorre à via judicial na hipótese de concurso de credores, por um procedimento semelhante à falência, denominado *foreclosure action*, proposto perante a justiça federal (*District Courts*).

Os servidores do IRS responsáveis pela cobrança têm altíssimo grau de poder e discricionariedade, assistindo-lhes as prerrogativas de cobrar, penhorar, levar a leilão bens e até mesmo dar descontos e parcelar débitos (MELDMAN; SIDEMAN, 1998, p. 307). Sempre há uma avaliação por parte dos servidores sobre o potencial de sucesso de uma cobrança, não sendo aceitável desperdiçar esforços com cobranças infrutíferas. Segundo Godoy (2009, p. 120), a amplitude da discricionariedade dos servidores do fisco norte-americano se deve ao pragmatismo inerente à cultura daquele país.

Nos EUA, inclusive, vige uma cultura de conformidade tributária voluntária (*voluntary compliance*), devida à noção de que o pagamento do tributo não é um ônus indesejável, mas um dever inerente à cidadania. Daí também a amplitude dos poderes do fisco na cobrança coativa de tributos: aquele que não paga o que deve tem sobre si não apenas uma carga financeira, mas

¹⁸ Embora na Alemanha se fale de justiça administrativa, formada por tribunais administrativos e não judiciais, tais órgãos são independentes do Poder Executivo. Nesse sentido, o § 1º da FGO.

um severo desvalor moral. Soma-se a isso, por fim, uma legislação penal bastante severa com os sonegadores fiscais.

Via de regra, a defesa ante os atos do IRS se dá em âmbito administrativo, embora seja possível o questionamento judicial desses atos. As defesas em geral envolvem a questão sobre o devido processo administrativo.

Há formas de “parcelamento” possíveis no âmbito federal. As possibilidades de *installment agreements* (acordos para pagamento) são amplas no caso de dívidas inferiores a US\$ 10 mil e podem ser firmadas pelo próprio agente de cobrança com o contribuinte. O agente de cobrança leva em consideração a capacidade efetiva de pagamento do contribuinte para firmar os termos do acordo.

Outra forma de acordo é o *offer-in-compromise* (OIC), pelo qual o IRS perdoa parte do débito devido por contribuintes que demonstrem a impossibilidade concreta de pagá-lo (OEI, 2012, p. 1.074). O contribuinte deve preencher certos requisitos, mas o IRS é dotado de discricionariedade para aceitar ou não a proposta de OIC oferecida pelo contribuinte. Um dos requisitos é que o contribuinte se comprometa com a conformidade voluntária futura em suas obrigações tributárias.

O Manual do IRS (*apud* OEI, 2012, p. 1.078) elenca os seguintes objetivos para o programa OIC: efetivar a arrecadação de tributos na medida em que razoavelmente seria possível no menor período de tempo possível; alcançar uma solução que atenda ao interesse de todas as partes envolvidas; promover um “novo começo” (*fresh start*) ao contribuinte que comece pela conformidade voluntária de suas obrigações tributárias; assegurar a coleta de tributos que não seriam arrecadados de outra forma.

Para ser aceita uma proposta de OIC, há uma avaliação do IRS sobre o potencial razoável de arrecadação (*reasonable collection potential – RCP*) daquele contribuinte. O RCP é definido como o montante que pode ser arrecadado de certo contribuinte levando em conta todos os meios existentes, sejam administrativos, sejam judiciais. Levam-se em consideração: as despesas do contribuinte com a subsistência de sua família; o total arrecadável em face dos bens existentes do contribuinte; a expectativa de renda futura do contribuinte; o montante arrecadável de terceiros; e a existência de bens que por alguma razão não possam ser alcançados pelo IRS, como bens situados no exterior.

Interessante notar que o OIC às vezes pode se mostrar mais eficiente do que a cobrança coativa. Em 2007, para cada dólar cobrado, o IRS arrecadou 17 centavos em um acordo de OIC e apenas 13 centavos em cobrança coativa (OEI, 2012, p. 1.084).

O imenso poder do fisco é contrabalançado pela existência de um Serviço de Advocacia do Contribuinte (*Taxpayer Advocate Service – TAS*), dirigido pelo Advogado Nacional do Contribuinte (*National Taxpayer’s Advocate – NTA*). Trata-se de um setor específico do IRS que atua analisando a conduta dos agentes fiscais, identificando abusos, problemas e ineficiências e reportando essa situação ao Congresso norte-americano. O TAS também recebe reclamações de contribuintes sobre a conduta do IRS.

Métodos de composição consensual – como os *installment agreements* e os OIC – têm desempenhado relevante papel na cobrança de débitos pelo fisco norte-americano, com a consequente redução de penhoras e arrestos¹⁹ (*levies e liens*). Entre 2010 e 2014, a receita total de cobranças coativas cresceu 14%, enquanto o número de penhoras foi reduzido em 45% e o de arrestos, em 51%. Os *installment agreements*, nesse mesmo período, cresceram 25% (EUA, 2015).

O desempenho arrecadatório do fisco federal norte-americano (EUA, 2015) pode ser resumido na seguinte tabela (em bilhões de US\$):

	2010	2011	2012	2013	2014
Total Arrecadado	US\$ 10,44	US\$ 10,88	US\$ 10,85	US\$ 10,32	US\$ 11,07
Estoque ²⁰	US\$ 174	US\$ 191	US\$ 162	US\$ 178	US\$ 173
% do estoque	6%	5,7%	6,7%	5,8%	6,4%

Como se pode notar, o IRS, embora detentor de diversas prerrogativas administrativas e discricionarieidade decisória, tem alcançado melhores resultados de arrecadação anualmente, não em virtude de cobrança efetivamente coativa, mas sim mediante acordos com os contribuintes devedores.

d. México

No México, a execução fiscal é desenvolvida com base no art. 145 e seguintes do Código Fiscal. Esse dispositivo já deixa bastante claro que o processo de execução fiscal mexicano tem natureza administrativa, desnecessária a intervenção judicial para a penhora de bens e até mesmo para sua alienação.

A execução é desenvolvida por um servidor público chamado executor (*ejecutor*), designado pelo chefe do departamento de cobrança do domicílio do devedor (art. 152). Cabe salientar que, em âmbito federal, o órgão responsável pela cobrança é o Serviço de Administração Tributária (SAT) da Secretaria de Fazenda e Crédito Público (SHCP).

Existe hipótese de suspensão²¹ da cobrança quando seu custo não for compensado pelo valor a arrecadar (art. 146-A). Também há hipóteses de suspensão devida a concurso mercantil (art. 146-B) e a créditos considerados incobráveis (art. 191).

¹⁹ O conceito de *lien* na legislação americana diz respeito a uma “pré-penhora”, o que decidimos classificar como equivalente ao arresto no direito brasileiro, ou seja, instituto de natureza cautelar.

²⁰ *Available Dollars from Taxpayer Delinquent Accounts (TDA)*. TDA são casos encaminhados ao setor de execução do IRS. Grosso modo, esse número pode ser definido como o “estoque” da dívida. Interessante notar que o IRS não necessariamente “acumula” esses casos ano a ano, pois a avaliação do potencial arrecadatório (RCP) pode “retirar” um caso específico da lista de TDA.

²¹ Embora a literalidade da norma fale em “cancelamento” da cobrança, o próprio CFM dispõe que o cancelamento da cobrança não libera o contribuinte do pagamento. Assim, Godoy entende que a referência a “cancelamento” na verdade diz respeito a suspensão da cobrança (2009, p. 37).

A defesa do contribuinte pode se dar perante as próprias autoridades fiscais, mediante impugnação²², e perante ações dirigidas à justiça administrativa mexicana²³.

Dados do SAT²⁴ mostram que a dívida ativa federal mexicana acumulava em 2015 o montante de 42,6 trilhões de pesos. Nesse ano, foram arrecadados 68,6 bilhões de pesos²⁵, o que corresponde a 0,16% do estoque. Em 2014, a arrecadação foi de 0,15% do estoque²⁶.

O estoque da dívida calculado pelo SAT em março de 2016 é de 44,2 trilhões de pesos (US\$ 2,42 trilhões). É considerado de cobrança factível o montante de 9,6 trilhões de pesos (21% do estoque). Os créditos controvertidos administrativa ou judicialmente correspondem a 25,5 trilhões de pesos (57% do estoque).

Ao comparar a dívida brasileira e a mexicana, que aparenta ser substancialmente maior, cabe salientar que no México os créditos controvertidos perante a Administração e a Justiça, correspondentes a 57% do montante total, são computados no cálculo. No Brasil, os créditos em controvérsia administrativa, por exemplo, não são abrangidos no cálculo da dívida ativa. Atualmente, encontram-se em controvérsia administrativa no CARF R\$ 579,1 bilhões em créditos (BRASIL, 2016, p. 34).

e. Chile

O Código Tributário do Chile, em seu Título V, prevê um sistema de cobrança semijudicial. A cobrança é iniciada por notificação de um agente fiscal da Tesouraria-Geral da República, o qual dispõe de competência até para efetivar penhora em dinheiro ou bens.

A judicialização ocorre quando o contribuinte oferece impugnação à cobrança. Feita essa impugnação, caso não acatada pelo agente fiscal, é remetida para apreciação de um órgão de advocacia pública denominado *Abogado Provincial*. Após realizar um exame de admissibilidade formal, cabe ao *Abogado Provincial* remeter a impugnação para decisão pelo órgão judicial denominado *Tribunal Ordinario*.

O Código chileno autoriza as autoridades fiscais a deixar de efetuar cobranças consideradas ineficientes, ou seja, cujo montante a arrecadar não justifique o montante dispendido na cobrança.

²² Art. 40 e 41 da Lei Federal de Processo Administrativo.

²³ O art. 73, inciso XXIX, da Constituição Mexicana de 1917 prevê a existência de uma Justiça Fiscal e Administrativa.

²⁴ Disponível em http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html - ver quadros “Importe de adeudos em la cartera del SAT – por antigüedad” e “Importe de los adeudos recuperados por medio de pago”. Esta última tabela abrange quitação de dívidas por depósito em dinheiro, compensação, penhora e adjudicação de bens, excluídas as dívidas parceladas.

²⁵ A arrecadação por depósito em dinheiro, compensação, penhora de dinheiro e bens e adjudicação de bens foi de 23 bilhões de pesos e a decorrente de parcelamentos foi de 42,6 bilhões.

²⁶ A arrecadação por depósito em dinheiro, compensação, penhora de dinheiro e bens e adjudicação de bens foi de 15,7 bilhões de pesos e a decorrente de parcelamentos foi de 40 bilhões. Estoque de 36,6 trilhões de pesos.

Para fins de cobrança, a Tesouraria-Geral da República chilena divide os créditos em três carteiras: dívidas de créditos não ajuizados, abaixo de 10 milhões de pesos, cobrados por *call centers* (pequenos devedores); dívidas de créditos ajuizados acima de 90 milhões de pesos (grandes devedores); dívidas de créditos ajuizados abaixo de 90 milhões de pesos (médios devedores). Para cada carteira é estabelecida uma meta de arrecadação anual.

O montante arrecadado em relação ao estoque de cada carteira é o seguinte (CHILE, 2015, p. 49-51):

		2012	2013	2014
Pequenos devedores	Estoque (MM\$) ²⁷	141.211	58.510	110.000
	Total arrecadado	17,9%	23,1%	33,8%
Grandes devedores	Estoque (MM\$)	818.432	997.618	2.203.265
	Total arrecadado	5,2%	5,7%	7,2%
Médios Devedores	Estoque (MM\$)	966.165	927.431	943.425
	Total arrecadado	17,6%	19%	21,3%

O montante da dívida ativa chilena em 2014, consideradas as três carteiras de cobrança, acumulava MM\$ 3.256.690,00 (US\$ 5,5 bilhões)²⁸.

Cabe destacar, ainda, que o fisco chileno estabelece anualmente uma meta de arrecadação. Isso permite aos órgãos de controle avaliar a performance dos órgãos arrecadadores conforme exposto no relatório geral de tesouraria (CHILE, 2015, p. 46). Trata-se de medida gerencial bastante elogiável, que objetiva dar maior eficiência ao processo de arrecadação coativa.

Pode-se observar que a dívida ativa chilena, em comparação com a brasileira, é bastante reduzida, sendo elevado o índice de recuperação de créditos não pagos.

f. Argentina

Na Argentina, o processo de execução fiscal é regulamentado pelo Decreto n° 821, de 13 de julho de 1998, o qual aprova o conteúdo da Lei n° 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.

Godoy (2009, p. 113) esclarece que 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 também componente da Administração Tributária, sendo o Tribunal Fiscal instância recursal.

²⁷ Milhões de pesos chilenos.

²⁸ Valor do peso chileno considerado em 31 de dezembro de 2014: US\$ 0,0017.

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 (2009, p. 105-106) 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 semijudicial. Nesse aspecto, o modelo argentino é bastante semelhante ao alemão.

Não foram encontrados dados estatísticos de acesso público sobre a execução fiscal da dívida na Argentina.

4. Possíveis contribuições à legislação brasileira

No tópico 1, subitem d, deste trabalho, destacamos três problemas inerentes ao modelo brasileiro de execução fiscal: é de baixa eficiência na recuperação de créditos; congestionava o Poder Judiciário com demandas de interesse do próprio Estado, impedindo-o de se debruçar sobre controvérsias de particulares; e desestimula a conformidade voluntária (*compliance*) fiscal das empresas.

Sobre a eficiência dos dados comparados coletados, viu-se que é bem superior à brasileira a arrecadação de créditos em relação ao estoque nos países analisados. Embora isso não baste necessariamente para dizer que o modelo brasileiro está exaurido, a comparação com outros países é um indicativo de que nosso sistema poderia ser de fato mais eficiente.

O congestionamento do Poder Judiciário, por sua vez, também se mostrou uma peculiaridade brasileira, pois de todos os sistemas analisados apenas o brasileiro é inteiramente judicial. Na verdade, este autor não encontrou nenhum exemplo igual ao brasileiro, de sistema de cobrança inteiramente judicial de créditos tributários. Quando muito, vê-se na experiência comparada a situação de países como a Argentina e o Chile, em que a cobrança é semijudicial. Doutrinadores estrangeiros, diga-se de passagem, destacam a situação de credor especial do Estado por não necessitar de intermediação judicial à cobrança de seus créditos²⁹.

O desestímulo ao *compliance* dos contribuintes decorre naturalmente da ineficiência da execução. Viram-se exemplos como o da França, na qual a cultura de cidadania fiscal somada à alta eficiência da cobrança coativa mitigam de forma elevada a sonegação. Outro caso é o dos EUA, em que as formas não coativas de cobrança ampliaram de modo substancial a eficiência da execução fiscal nos últimos anos. No caso norte-americano, o recurso a soluções consensuais

²⁹ A esse respeito, ver, por exemplo, Martin Collet (2013, p. 161), no direito tributário francês, e Klaus Tipke e Joachim Lang (2014, p. 407-408), no alemão.

visa arrecadar o possível sem inviabilizar o crescimento e a recuperação de empreendimentos com pendências fiscais.

Ante essas constatações, buscaram-se contribuições da experiência comparada para a melhora das deficiências do sistema brasileiro.

O primeiro e mais evidente ponto é que o modelo judicial de execução fiscal deve ser revisto em prol de um modelo integralmente administrativo ou, pelo menos, semijudicial.

O modelo judicial, afora sua ineficiência, se mostra deficiente em diversas formas. Note-se que uma execução fiscal judicial envolve no mínimo três autoridades públicas: o auditor fiscal, que constitui o crédito tributário, um advogado público, que o executa, e um magistrado, que rege a execução. O trâmite entre essas três autoridades naturalmente atrasa o processo, além de gerar uma elevada redundância de autoridades públicas atuando de forma conjunta em uma mesma atividade. Essa redundância tem consequências orçamentárias, pois a execução fiscal se torna custo administrativo de três órgãos públicos diversos.

Tanto o auditor fiscal quanto o advogado público têm comprometimento funcional com a legalidade. A atividade do juiz, a nosso ver, deveria se subsumir à resolução de conflitos de interesse suscitados pelo contribuinte, ou seja, por pessoa que entenda ter seus direitos subjetivos violados pela atividade estatal. A integralidade dos modelos internacionais aqui analisados parte dessa premissa.

Destaque-se que o Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) adota expressamente a execução fiscal administrativa em seu art. 134 (2015, p. 139).

Sugere-se, portanto, um modelo semelhante ao chileno: uma execução fiscal movida no âmbito da própria Administração Tributária, a quem caberiam todos os atos de busca de bens, penhora e expropriação, sendo judicializada apenas quando houver impugnação do contribuinte à conduta do órgão exequente. Assim, mantém-se no Poder Judiciário sua função primordial: compor conflitos de interesse, inclusive entre o Estado e o cidadão. Considerando que apenas 10,8% dos executados apresentam defesa no âmbito da execução, essa medida tem o potencial de retirar do Poder Judiciário Federal quase 90% dos processos movidos pela PGFN.

Se não se mostra possível a desjudicialização da execução fiscal, pelo menos sugere-se a autorização legislativa para que os órgãos de advocacia pública deixem de ajuizar execuções fiscais que, conforme os critérios legais, se mostrem infrutíferas ou com reduzidas chances de êxito em razão da inexistência de patrimônio a excutir. Essa prática de “ajuizamento inteligente”, como visto anteriormente, é adotada pela quase totalidade dos países cuja legislação foi analisada. Fazendo-o, permite-se ao órgão executor concentrar seus esforços em cobranças potencialmente lucrativas ao Estado.

Cabe salientar que o incremento de arrecadação entre 2014 (0,824% do estoque) e 2015 (0,928% do estoque) é atribuído pela própria PGFN à estratégia administrativa de maior foco

na cobrança de devedores com maior perspectiva de recuperação³⁰. Se apoiada por medidas legislativas, esse desempenho tende a se aprimorar.

Também se deve repensar – embora não seja o escopo deste trabalho – o processo administrativo tributário e sua relação com o processo executivo. A estrita separação entre lançamento e execução é refletida no longo tempo que dura o processo administrativo, seguido por uma penosa e infrutífera execução. É preciso reduzir esse tempo, para evitar a simples falência ou insolvência do devedor durante o trâmite da causa na Administração e no Judiciário.

Na verdade, o que se conclui acerca da experiência comparada é que o modelo de execução fiscal brasileiro precisa de um giro de perspectiva em prol do pragmatismo. Atualmente, o órgão executor dispõe de apenas dois caminhos: ou executa judicialmente o débito ou não o faz e mantém o devedor em cadastros negativos.

A experiência internacional mostrou que é recomendável disponibilizar ao órgão executor um leque de medidas diversas, entre cobranças diretas, leilão de bens, mas também parcelamentos e acordos para pagamento. O Chile, por exemplo, dispensa formas diversas de cobrança, a depender do montante do crédito devido. No caso chileno, como visto, o maior índice de eficiência está na cobrança dos pequenos devedores, a qual se dá mediante *call centers*.

Vejam-se também os exemplos da Alemanha, a qual tem diversos mecanismos, como o prolongamento da execução e o mero parcelamento, e dos EUA, este último com uma experiência bastante exitosa com os *installment agreements* e os OIC.

Nesse sentido, é preciso repensar sem preconceito o papel da transação em matéria tributária, já prevista no art. 156, inciso III, do Código Tributário Nacional, mas carente de regulamentação.

A possibilidade de acordos em âmbito tributário não apenas permite ao fisco arrecadar *alguma coisa* ao invés de *coisa nenhuma*, mas também evita uma degradação elevada da base tributária nacional. Ora, quando uma empresa se torna devedora do fisco a ponto de ser executada no Poder Judiciário, muito provavelmente sua dívida não poderá ser paga na integralidade, o que acaba por inviabilizar a própria empresa. Isso também estimula a utilização de empresas de fachada e de laranjas para continuar a atividade anteriormente desempenhada por devedor fiscal.

Nos EUA, o “*fresh start*” para as empresas foi um dos parâmetros que nortearam o giro de concepção que levou a proveitosos resultados na cobrança amigável de débitos.

É evidente, por outro lado, que essa nova perspectiva de relacionamento do fisco e do contribuinte deve envolver, por parte deste, uma contrapartida necessária: o comprometimento com a conformidade voluntária das obrigações tributárias. Se bem sucedida, uma medida dessa natureza tem o potencial até mesmo de promover o incremento da cidadania fiscal do empresariado, o que acaba por reduzir o montante de tributos levados a cobrança coativa.

Os óbices nacionais ao uso da transação em matéria tributária muito têm de ideologia. Essa cultura pode ser modificada, como o foi, por exemplo, no Direito Penal. Atualmente, o

³⁰ http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/382978. Acesso em: 15 de junho de 2016, às 15h.

Estado brasileiro tem ampliado o papel dos acordos de colaboração premiada no âmbito criminal. Se tal é possível no Direito Penal, conhecidamente o extremo campo de atuação da legalidade estatal em face da liberdade do cidadão, com muito mais razão tal deve ser feito no âmbito do Direito Tributário, que envolve majoritariamente direitos de caráter patrimonial.

Outro ponto que este consultor entende relevante é o estabelecimento e o acompanhamento de metas de arrecadação pelos órgãos de cobrança coativa. Viu-se em países como França e Chile um acompanhamento metódico dos órgãos de fiscalização (como a Corte de Contas francesa) sobre a efetividade da cobrança fiscal com base em metas anteriormente estabelecidas. A fixação de metas permite analisar com clareza as deficiências do sistema de cobrança e, com base nessa análise, aprimorá-lo.

Hoje, no Brasil, não há metas de arrecadação, mas meramente estimativas. É certo que a frustração das estimativas tem muito de frustração quanto ao desempenho econômico do país. Entretanto, a ausência de metas “diluiu” no desempenho econômico do país ineficiências patentes nos sistemas de arrecadação. Na verdade, sequer permite que essas deficiências sejam discutidas.

Ainda nessa perspectiva, entende-se adequada, em especial no caso de desjudicialização da execução fiscal, a criação de órgão semelhante ao *Taxpayer Advocate Service*, uma espécie de *ombudsman* do sistema tributário, no âmbito da Administração.

Esse órgão teria a responsabilidade de receber reclamações dos contribuintes, bem como de analisar a justiça e a eficiência do sistema tributário, apresentando relatórios periódicos aos órgãos de controle externo. Seria um contrabalanço necessário ao aumento de poder da Administração Tributária, promovendo desenvolvimento constante dela ao mesmo tempo em que se oferece um canal de defesa do contribuinte no âmbito do próprio fisco.

5. Conclusões

Neste trabalho, foram avaliados aspectos relativos à eficiência da execução fiscal no Brasil e em seis países eleitos para pesquisa: França, Alemanha, EUA, México, Chile e Argentina.

Da comparação com os países analisados, notou-se que a arrecadação da DAU brasileira em relação ao estoque acumulado é baixa, considerada a possível exceção do México, pelas razões já apontadas. Uma característica que sobressai da comparação internacional é a ausência de exemplos de sucesso de uma execução fiscal puramente judicial, como é o caso do modelo brasileiro.

Por essa razão, o primeiro encaminhamento sugerido por este trabalho foi a desjudicialização da execução fiscal no Brasil, o que demandaria a elaboração de nova legislação a respeito.

Na Câmara dos Deputados, tramita, com Comissão Especial formada, o Projeto de Lei nº 2.412/2007, de autoria do deputado Régis de Oliveira, que modifica o regime de execução fiscal no Brasil para transformá-lo em modelo de execução administrativa. A esse projeto, foram

oferecidos três substitutivos do Poder Executivo, numerados como 5.080/2009, 5.081/2009 e 5.082/2009, os quais dispõem, respectivamente, sobre a cobrança administrativa da dívida ativa, o oferecimento de garantias na cobrança e a transação em matéria tributária.

Como medida subsidiária à anteriormente exposta, recomendou-se a modificação da legislação para permitir a dispensa do ajuizamento da execução fiscal na hipótese de ausência de patrimônio ou de indícios de movimentação financeira do devedor (ajuizamento inteligente).

Também se recomendou, como mecanismo de diversificação dos mecanismos de cobrança em execução fiscal, a regulamentação da transação em matéria tributária, já prevista no Código Tributário Nacional. A ideia, inspirada no modelo dos *installment agreements* e OIC norte-americanos, é permitir ao fisco arrecadar o máximo valor possível, dadas as circunstâncias do contribuinte, em um período razoável, bem como evitar uma degradação elevada da base tributária nacional em razão da inviabilização fiscal de empreendimentos.

O já citado PL 5.082/2009, do Poder Executivo, em trâmite da Câmara dos Deputados, regulamenta a transação em matéria tributária.

Dada essa nova perspectiva de relacionamento do fisco com o contribuinte, decorrente da desjudicialização da execução fiscal e da possibilidade de acordos em matéria tributária, sugeriu-se a criação de um “*ombudsman*” da Administração Fiscal. Esse órgão teria a responsabilidade de receber reclamações dos contribuintes, bem como analisar a justiça e a eficiência do sistema tributário, apresentando relatórios periódicos aos órgãos de controle externo, inclusive e especialmente ao Congresso Nacional.

A esse respeito, cabe salientar que o Projeto de Lei nº 2.557/2011, do deputado Laércio Oliveira, cria o Código de Defesa do Contribuinte e institui órgão semelhante ao proposto, denominado Conselho Federal de Defesa do Contribuinte – CODECON, formado por representantes do Congresso Nacional, entidades do empresariado, Ordem dos Advogados do Brasil, Conselho Federal de Contabilidade, Ministério da Fazenda, PGFN, Ministério da Justiça e Casa Civil. De acordo com o PL, são atribuições do CODECON: planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política nacional de proteção ao contribuinte; receber, analisar e dar seguimento a reclamações encaminhadas por contribuinte; receber, analisar e responder consultas ou sugestões encaminhadas por contribuinte; prestar orientação permanente ao contribuinte sobre os seus direitos e garantias; informar, conscientizar e motivar o contribuinte, através dos meios de comunicação; e orientar sobre procedimentos para apuração de faltas contra o contribuinte.

Por fim, recomendou-se também o estabelecimento de metas anuais de arrecadação pelos órgãos de cobrança, o que permitiria uma análise de desempenho por parte dos órgãos de controle externo e da própria sociedade. Essa análise de desempenho é essencial para que sejam localizados pontos de eficiência e ineficiência do procedimento de cobrança, permitindo seu constante aprimoramento gerencial e legislativo.

As sugestões apresentadas neste trabalho são limitadas pelo corte temático realizado, de modo que não são de forma alguma incompatíveis com outras sugestões de aprimoramento do modelo tributário brasileiro.

6. Referências

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em Números 2014**. Brasília: CNJ, 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Relatório de gestão 2015**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2016.

CHILE. Tesouraria Geral da República. **Balance de gestión integral** – año 2014. Ministerio de La Hacienda, 2015.

COLLET, Martin. **Droit fiscal**. 4. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 2013.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. **Modelo de Código Tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana**. Cidade do Panamá, 2015.

CUNHA, Alexandre dos S.; KLIN, Isavela do Valle; PESSOA, Olívia A. G. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: IPEA, 2011.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Serviço de Advocacia do Contribuinte. **IRS collection performance**. 19 de fevereiro de 2015. Disponível em: <http://taxpayeradvocate.irs.gov/news/nta-blog-irs-collection>, acessado em 17 de junho de 2016, às 16h44min.

FRANÇA. Orçamento Geral da República. **Rapports annuels de performances 2014**. Paris: Orçamento Geral, 2014.

FRANÇA. Corte de Contas. **Rapport annuel 2016**. Paris: Corte de Contas, 2016.

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

LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. **Direito tributário**. v. 3. 18. ed. Trad. Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2014.

MELDMAN, Robert E. ; SIDEMAN, Richard J. **Federal taxation: practice and procedure**. Chicago: CCH Incorporated, 1998.

MÉXICO. Serviço de Administração Tributária. **Datos abiertos del SAT**. http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html. Acessado em 17 de maio de 2016, às 18h.

OEI, Shu-Yi. Getting More by asking less: justifying and reforming tax law's offer-in-compromise procedure. In: **University of Pennsylvania Law Review**. Forthcoming, 2012, n. 160, pp. 1.083-1.084.

THURONYI, Victor. **Comparative tax law**. Londres: Kluwer Law International, 2003.