UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
(MESTRADO)

NATHÁLIA DE ARAÚJO OLIVEIRA DE OLIVEIRA AGUIAR

A DEFESA NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DA EFICIÊNCIA DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE

Maceió/AL
2019

NATHÁLIA DE ARAÚJO OLIVEIRA DE OLIVEIRA AGUIAR

A DEFESA NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DA EFICIÊNCIA DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado) da Faculdade de Direito de Alagoas – FDA/UFAL, como requisito parcial à obtenção do título de Mestra em Direito.
Orientador: Prof. Dr. Frederico Wildson da Silva Dantas.

Maceió/AL
2019

Catalogação na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecário: Marcelino de Carvalho

A282d Aguiar, Nathália de Araújo Oliveira de Oliveira.
A defesa na execução fiscal de crédito tributário: análise da eficiência da exceção de pré-executividade / Nathália de Araújo Oliveira de Oliveira Aguiar. – 2019.
126 f.

Orientador: Frederico Wildson da Silva Dantas.
Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2019.

Bibliografia: f. 114-126.

1. Exceção de pré-executividade. 2. Execução fiscal. 3. Crédito fiscal. 4. Contribuinte - Defesa. 5. Administração e processo tributário. I. Título.

CDU: 342.99:336.2

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO – CMD

NATHÁLIA DE ARAÚJO OLIVEIRA DE OLIVEIRA AGUIAR

"A DEFESA NA EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO: Análise da eficiência da exceção de pré-executividade"

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador (a): Prof. Dr. FREDERICO WILDSON DA SILVA DANTAS

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

Prof. Dr. Pedro Henrique Pedrosa Nogueira (UFAL)

Julgamento: APROVADO (8,5 - OITO E MEIO) Assinatura: _____

Prof. Dr. RosmarAntonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar (UFAL)

Julgamento: Aprovado (8,5 - oito e meio) Assinatura: _____

Prof. Dr. Márcio Oliveira Rocha (UFPE)

Julgamento: Aprovado (8,5 - oito e meio) Assinatura: _____

Maceió/AL, 12 de junho de 2019.

Ao Caio, meu porto seguro e maior incentivador
Dedico.

AGRADECIMENTOS

2019, um ano bastante difícil, mas também um ano de aprendizado, resiliência, superação e muitos motivos para agradecer.

Primeiramente, agradeço aos meus pais, Nivo e Marluce, que me ensinaram que o conhecimento é o nosso maior bem. Agradeço principalmente por todos os esforços, que nunca foram medidos, para que eu pudesse ter a melhor formação possível no caminho para a Universidade Federal de Alagoas, a qual retornei para realização do sonho do mestrado.

Agradeço aos meus irmãos, Izabella e Nivo Segundo, e minha cunhada Roberta, sempre presentes na torcida pelo meu sucesso, e ao meu sobrinho, Nivo Terceiro, por recarregar minhas baterias com toda a sua energia, amor e inocência.

Agradeço ao meu marido, Caio, que comemorou comigo todas as conquistas que a academia tem me proporcionado e segurou minha mão durante as adversidades do caminho percorrido, me incentivando a avançar, compreendendo as dificuldades, me ajudando a enfrentá-las e abdicando de seu próprio lazer para estar sempre ao meu lado.

Aos meus queridos Ricardo e Regina, meus sogros, que sempre me tiveram como filha, agradeço na certeza de que juntos superaremos todas as provações que ainda nos abatem e que, em breve, teremos apenas lembranças das batalhas vencidas.

Agradeço ao meu orientador, o Prof. Dr. Frederico Wildson da Silva Dantas, por seus ensinamentos, apoio e compreensão nos momentos mais difíceis dessa jornada que ora se encerra.

Agradeço ao Prof. Dr. Andreas Krell, coordenador do Mestrado em Direito da FDA/UFAL, sempre presente e atuante para manutenção de um curso de excelência, e a todos os demais professores que fazem parte do programa de mestrado da FDA, aos quais agradeço na pessoa da Profa. Dra. Elaine Pimentel, minha inspiração e exemplo de profissional, que nos mostra todos os dias que a competência, o profissionalismo e o espírito de liderança podem e devem andar de mãos dadas com a empatia e a ternura.

Não posso me esquecer também do merecido agradecimento ao Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto, aquele que me apresentou ao Direito Tributário e ao Processo Tributário desde a graduação na UFAL, como meu professor, até o início de minha vida profissional, primeiramente como estagiária da ESMAL e, em seguida, como sua assessora na 19a Vara Cível da Capital/AL.

Agradeço aos professores Dr. Pedro Henrique Nogueira e Dr. Basile Cristopoulos, componentes da minha banca examinadora que, compartilhando seus conhecimentos e experiência, muito contribuíram para o meu trabalho com críticas pertinentes e construtivas que só agregaram ao estudo realizado, e ao Prof. Dr. Márcio Oliveira Rocha, por aceitar o convite para ser o examinador externo, na

certeza de que a sua participação contribuirá de forma efetiva para a melhoria deste estudo.

Agradeço também a todos os meus familiares e amigos nas pessoas das minhas fiéis escudeiras de toda a vida, Lídia Malta e Roberta Carvalho, sempre prontas para comemorar minhas vitórias e para me amparar nas derrotas, e também nas pessoas dos meus queridos Bruno César Cavalcante e Thereza Acioli, amigos incondicionais que, de perto ou de longe, me acompanham e me apoiam desde o início da minha jornada jurídica.

Agradeço aos meus colegas de mestrado da turma 13, nas pessoas de meus amigos civilistas Karina, Tálita, Iris, Diego e Liv, que comigo enfrentaram as angustias e multiplicaram as conquistas dessa jornada, e aos meus colegas da turma 12, na pessoa de meu amigo Nigel Malta que, sempre solícito, me deu todo o apoio e dicas valiosas desde a seleção até o final do curso.

Aos meus amigos e colegas da FAT/AL, agradeço na pessoa de minha amável coordenadora Adilza Rita, sempre pronta para ajudar e orientar a todos.

Agradeço também aos meus alunos por me permitirem aprender tanto com eles, por me tornarem uma pessoa melhor todos os dias e por confirmarem as suspeitas que tenho desde a infância de que a docência é o mais gratificante dos ofícios.

Por fim, mas não menos importante, certa de ter mais a agradecer do que a pedir, agradeço a Deus, cada dia mais presente em minha vida!

RESUMO

Esta dissertação, que teve como tema “A defesa na execução fiscal de crédito tributário: análise da eficiência da exceção de pré-executividade”, partiu da problemática em torno das possibilidades de defesa do executado por dívida tributária no processo de execução fiscal. Como instrumento de defesa processado nos próprios autos da execução fiscal e sem os tradicionais ônus processuais inerentes às ações autônomas, a exceção de pré-executividade destaca-se como uma das primeiras opções consideradas pelo sujeito passivo da obrigação tributária que sofre uma execução fiscal. No entanto, pela falta de legislação expressa que regulamente o instituto e, como consequência lógica, por seus limites e características pouco claros, são recorrentes as decisões conflitantes proferidas pelo Poder Judiciário, gerando inevitável insegurança jurídica para os executados. Realizado um corte metodológico no sentido de abranger prioritariamente as execuções fiscais de dívida tributária no âmbito federal, o trabalho foi iniciado com a indispensável análise da fase que antecede ao ajuizamento da execução do crédito tributário, o processo administrativo fiscal, que dá origem ao título executivo extrajudicial (Certidão de Dívida Ativa – CDA), a fim de provocar a reflexão do leitor acerca da relação entre o Fisco e o contribuinte e da legitimidade da presunção de certeza, liquidez e exigibilidade conferida por lei à CDA. Evoluiu-se então para a execução fiscal propriamente dita dentro do contexto dos meios de defesa do executado por dívida tributária, de modo a demonstrar as principais características, vantagens e desvantagens dos instrumentos passíveis de utilização. Por fim, adentrou-se especificamente na abordagem da exceção de pré-executividade sob um prisma constitucional, com a necessária seleção e análise de diversos precedentes judiciais sobre o tema para, assim, discorrer sobre possíveis soluções para o problema levantado. Através do desenvolvimento do estudo, foi possível constatar a disparidade desproporcional que reveste a relação entre a Fazenda Pública e os contribuintes. Concluiu-se então pela ineficiência da exceção de pré-executividade e pela consequente necessidade de formas regulamentadas, mais efetivas e menos onerosas de impugnação ao crédito tributário. Assim, elencaram-se algumas possibilidades, prioritariamente legislativas, intentando que a discussão, por sua relevância para o ordenamento jurídico brasileiro, possa embasar o aprofundamento do tema e a resolução da questão, principalmente no sentido de instrumentalizar a proteção constitucional dos contribuintes.

Palavras-chave: Exceção de pré-executividade; Execução Fiscal; Crédito Tributário; Defesa do contribuinte; Processo Tributário.

ABSTRACT

This dissertation, which had as theme "The defense in the fiscal execution of tax credit: analysis of the efficiency of the pre-executivity exception", started from the problematic around the possibilities of defense of the executed by tax debt in the fiscal execution process. As an instrument of defense processed in the own records of the tax execution and without the traditional procedural burdens inherent in the autonomous actions, the pre-executivity exception stands out as one of the first options considered by the taxpayer of the tax obligation that undergoes a fiscal execution. However, due to the lack of express legislation regulating the institute and, as a logical consequence, by its unclear limits and characteristics, the conflicting decisions handed down by the Judiciary Branch are recurrent, generating inevitable legal uncertainty for the executed ones. A methodological cut was carried out in order to cover, as a priority, tax foreclosures at the federal level, the work was initiated with the indispensable analysis of the phase that precedes the filing of the tax credit execution, the fiscal administrative process, which gives rise to the extrajudicial executive title (Certificate of Active Debt - CAD), in order to provoke the reader's reflection about the relationship between the Treasury and the taxpayer and the legitimacy of the presumption of certainty, liquidity and enforceability granted by law to CAD. It is then evolved to the actual tax execution within the context of the means of defense of the executed tax debt, in order to demonstrate the main characteristics, advantages and disadvantages of the instruments that can be used. Finally, it focused specifically on the pre-executivity exception approach under a constitutional prism, with the necessary selection and analysis of several judicial precedents on the subject, in order to discuss possible solutions to the problem raised. Through the development of the study, it was possible to verify the disproportionate disparity between the Public Finance and the taxpayers. The inefficiency of the pre-executability exception and the consequent need for regulated, more effective and less costly forms of challenging the tax credit were therefore concluded. Thus, a number of possibilities have been identified, primarily legislative ones, aiming that the discussion, due to its relevance to the Brazilian legal system, could support the deepening of the issue and resolution of the issue, mainly in the sense of instrumentalizing the constitutional protection of taxpayers.

Keywords: Exception of Pre-executivity. Tax Execution. Tax Credit. Defendant of the Taxpayer. Tax Process.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMB	Associação dos Magistrados Brasileiros
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CPC/1973	Código de Processo Civil de 1973
CPC/2015	Código de Processo Civil de 2015
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DRJ	Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
LEF	Lei de Execução Fiscal
LGPAF	Lei Geral do Processo Administrativo Federal
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PL	Projeto de Lei
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF1	Tribunal Regional Federal da 1ª Região
TRF2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região
TRF3	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO **11**
2 A DEFESA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A RELAÇÃO EXTRAJUDICIAL ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE **14**
2.1 O processo administrativo fiscal 14
2.2 A defesa no processo administrativo fiscal 23
2.3 Certidão de dívida ativa tributária 27
2.4 Os poderes do Fisco e as garantias e privilégios do crédito tributário no contexto dos direitos fundamentais dos contribuintes 31
2.5 Problemas 39
3 EXECUÇÃO FISCAL, OS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO E A EFETIVIDADE DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 50
3.1 A ação de execução fiscal 50
3.2 Código de Processo Civil x Lei de Execução Fiscal 57
3.3 Meio típico de defesa: os embargos à execução fiscal 60
3.4 Meios atípicos de impugnação ao crédito tributário 63
3.4.1 Mandado de segurança 64
3.4.2 Ação anulatória 65
3.5 Estudos e propostas legislativas para aumento da efetividade da cobrança do crédito tributário 69
4 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE E SUA (IN)EFICIÊNCIA NA EXECUÇÃO FISCAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 73
4.1 A exceção de pré-executividade na execução fiscal 73
4.2 Limites à exceção de pré-executividade: insegurança jurídica 76
4.2.1 Considerações gerais 76
4.2.2 Precedente, jurisprudência e ativismo judicial no direito tributário 87
4.2.3 Análise comparativa de decisões judiciais 98
4.3 Possíveis soluções 106
5 CONCLUSÕES 111
REFERÊNCIAS 114

1 INTRODUÇÃO

Como é cediço entre os operadores do direito, as ações de execução fiscal no ordenamento jurídico brasileiro se transformam, na maioria das vezes, em processos intermináveis e onerosos, visto que, entre outros motivos, a depender do entendimento específico de cada julgador, o executado vê-se desprovido de meios para defender-se sem abrir mão de seu patrimônio, pois não há uma delimitação específica e objetiva através de texto legal expresso que regulamente a utilização do incidente da exceção de pré-executividade nas ações executivas fiscais.

Em um primeiro momento, é relevante salientar o problema de que, aparentemente, não há grandes discussões acerca do tema, tendo a maioria dos juristas se conformado com a abordagem exclusivamente doutrinária e jurisprudencial do assunto ora proposto, sem maiores preocupações quanto às consequências jurídicas que a ausência de regulamentação do incidente da exceção de pré-executividade traz não só para o executado, mas também para o Poder Judiciário, que se encontra sem parâmetros objetivos para julgamento das crescentes demandas que lhe são apresentadas diariamente nas varas de Execução Fiscal.

A exceção de pré-executividade, da maneira que se encontra atualmente posicionada no ordenamento jurídico brasileiro, gera incertezas, confusões e até mesmo injustiças, porquanto a falta de regramento faz com que existam decisões que simplesmente rejeitam os argumentos expostos, independentemente das provas e dos fatos apresentados. Cuida-se da consequência originada da inexistência de lei que vincule o julgador a uma determinada postura diante do referido incidente processual, além do fato de que os precedentes judiciais podem ter as mais variadas interpretações, inclusive sobre a identidade mínima que os casos concretos devem guardar entre si.

Ao mesmo tempo, a sonegação fiscal é crescente no Brasil e o Estado busca alternativas de fiscalização e cobrança tributária cada vez mais rígidas para fazer frente à inefetividade das ações de execução fiscal em recuperar os créditos da Fazenda Pública.

Dessa forma, princípios constitucionais basilares de nosso sistema acabam por ser afastados na prática diária das decisões judiciais, mesmo que involuntariamente, assim como os direitos fundamentais dos contribuintes que,

diante de sua evidente hipossuficiência perante a Fazenda Pública na relação jurídica tributária, ficam sujeitos a decisões conflitantes do Poder Judiciário sem garantias legais de que podem defender-se de eventuais injustiças sem comprometer seu patrimônio.

O presente tema surge diante da pretensão de abordar um assunto relevante não só para o meio acadêmico, através de uma análise constitucional do tema, como também para o meio social de maneira prática, agindo de forma a buscar a ampliação da segurança jurídica do contribuinte nas ações de execução fiscal.

Anota-se, ainda, que este estudo não pretende elaborar um enfrentamento exaustivo de todos os títulos passíveis de cobrança através do processo de execução fiscal, atendo-se a uma análise do crédito tributário e das peculiaridades que o envolvem desde o início do processo administrativo fiscal (PAF) para, então, alcançar a utilização e a eficiência da exceção de pré-executividade como forma de defesa do executado no âmbito federal.

Dessa forma, de modo a embasar os resultados buscados, a primeira seção abordará a relação entre Fisco e contribuinte desde a origem do título executivo extrajudicial que baseia o processo de execução fiscal (Certidão de Dívida Ativa), com o destaque de aspectos relevantes do processo administrativo fiscal no contexto da defesa do contribuinte e da unilateralidade da criação do título executivo.

Essa abordagem terá como objetivo a demonstração das peculiaridades inerentes à CDA de crédito tributário a partir da sua forma de criação, realçando alguns aspectos relevantes do processo administrativo fiscal no que tange à participação do contribuinte, instigando, portanto, uma ponderação as garantias conferidas ao título, especialmente sobre sua presunção de certeza, liquidez e exigibilidade a ele conferida por lei.

Em seguida, já adentrando no âmbito da ação de execução fiscal de crédito tributário, será feita uma breve apresentação das características desse processo e dos meios de defesa colocados à disposição do executado, sujeito passivo da obrigação tributária, para efetivação de sua defesa e consequente impugnação da dívida tributária que lhe é imputada.

Assim, será possível uma análise dos embargos à execução fiscal, com comparação em relação ao regime estabelecido pelo Código de Processo Civil e sua aplicação ou não às execuções fiscais, bem como do mandado de segurança e ação

anulatória, como meios atípicos de discussão da dívida tributária cuja cobrança já se encontra ajuizada pela Fazenda Pública.

Visando fornecer uma noção real da situação do contribuinte em futuro próximo no ordenamento jurídico brasileiro, será feito também um levantamento de movimentações legislativas que têm sido realizadas para modificar a legislação processual tributária, fortalecendo a cobrança da dívida tributária para aumento da arrecadação de tributos para os cofres públicos.

A última seção desse estudo abordará então a exceção de pré-executividade de maneira direta e direcionada para os executivos fiscais, apresentando estudos doutrinários e suas divergências, além de realizar reflexão prioritariamente constitucional sobre seus limites e sua efetividade em favor do sujeito passivo da obrigação tributária.

Para tanto, adentrando no contexto dos precedentes judiciais, será apresentada uma comparação exemplificativa de como tem funcionado, na prática, a aplicação da exceção de pré-executividade como meio de defesa no processo de execução fiscal, possibilitando assim a identificação de possíveis problemas e inconstitucionalidades na busca de soluções para aumentar a efetividade das garantias processuais existentes em favor do contribuinte, sobretudo daquelas de cunho constitucional.

Sem pretensões de exaurimento da matéria, o que o presente trabalho busca é uma reflexão acerca da efetiva utilidade ou não do instituto da exceção de pré-executividade, visitando desde a origem do título executivo, através do processo administrativo fiscal, até as alternativas de defesa que atualmente estão à disposição do contribuinte que sofre uma execução fiscal por dívida tributária. Partindo então da conjuntura jurídica encontrada no decorrer do estudo, serão discutidas possíveis soluções para o problema proposto.

2 A DEFESA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A RELAÇÃO EXTRAJUDICIAL ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

Como já mencionado, a exceção de pré-executividade, elemento nuclear do presente estudo, carrega consigo forte carga doutrinária e jurisprudencial, sem, no entanto, contar com texto expresso de lei que a regulamente.

Assim, de modo a robustecer a imersão no estudo da defesa do contribuinte na condição de executado na esfera judicial, torna-se de extrema relevância a abordagem sobre a formação do título executivo fiscal – a certidão de dívida ativa – representativo do crédito tributário, adotando-se como parâmetro metodológico o processo administrativo fiscal no âmbito federal e contextualizando com a abordagem de peculiaridades inerentes à relação entre Fisco e contribuinte.

2.1 O processo administrativo fiscal

Preliminarmente, cabe estabelecer uma diferenciação necessária entre "processo administrativo" e "procedimento administrativo". Para tanto, é possível mencionar três entendimentos doutrinários distintos.

Uma primeira corrente defende que processo seria "o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo"[1], enquanto o procedimento constituir-se-ia no "modo de realização do processo"[2], ou seja, para haver processo haveria necessariamente de existir uma controvérsia a ser solucionada, um litígio, de modo que não existiria processo sem procedimento, mas existiria procedimento sem processo.

Celso Antônio Bandeira de Mello, representando outra linha de pensamento, não diferencia os dois conceitos, afirmando que processo (ou procedimento) administrativo "é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos tendendo todos a um resultado final e conclusivo"[3]. Desse modo, utiliza indiscriminadamente qualquer uma das expressões.

---

[1] MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emannuel. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 818.
[2] MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emannuel. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 818.
[3] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 452.

Por fim, relevante ainda destacar uma terceira teoria, a qual é adotada por este trabalho e sintetizada no sentido de que:

> O **processo administrativo** constitui uma sucessão formal de atos realizados por previsão legal ou pela aplicação de princípios da ciência jurídica para praticar atos administrativos. Esse instrumento indispensável ao exercício da atividade de administrar tem como objetivo dar sustentação à edição do ato administrativo, preparando-o, fundamentando-o, legitimando-lhe a conduta, uniformizando-o, enfim, possibilitando-lhe a documentação necessária para sua realização de forma válida.
> Já o **procedimento administrativo** é o modo pelo qual o processo anda, ou a maneira de se encadearem os seus atos, o **rito** a forma pela qual os atos são realizados.
> Apesar de tal diferença, o legislador utiliza essas duas palavras de maneira indiferente, sem qualquer rigor técnico.[4]

Assim, para efeitos do presente estudo, podemos considerar como processo administrativo o conjunto de atos realizados em sucessão formal, conforme determinações do ordenamento jurídico vigente, para realizar atos administrativos, sendo prescindível a existência de litígio para ser considerado como processo.

Complementando as premissas acima estabelecidas com os conhecimentos de Hugo de Brito Machado[5], alcança-se então a conclusão de que o processo administrativo fiscal é uma série de atos realizados pela Administração Tributária para manifestar-se sobre uma relação existente entre ela e o contribuinte, responsável tributário ou terceiro interessado, ou, apenas, para interpretar a legislação tributária, o que nos permite chegar ao necessário corte metodológico do estudo ora proposto, que realizará abordagem direcionada aos processos que envolvem a determinação e exigência de créditos tributários, especificamente no âmbito da União.

A partir dessa delimitação, faz-se mister ressaltar que, conforme anotado por James Marins, o processo administrativo tributário federal, na seara da legislação ordinária, é regulamentado por dois diplomas básicos, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal – LGPAF), que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal de um modo geral e, como diploma especial, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que, apesar de não possuir origem congressual, foi recepcionado pelo sistema

---

[4] MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo [livro eletrônico]**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
[5] MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 264.

constitucional criado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88 – com *status* de lei ordinária, como consequência direta do art. 22, inciso I, da Carta Magna, que prevê a competência da União para legislar sobre direito processual.

Assim, como lei que introduz textos normativos gerais aplicáveis a todas as modalidades de processos administrativos federais, da Administração Pública direta e indireta, a Lei nº 9.784/1999 garante um preenchimento subsidiário das lacunas axiológicas presentes no Decreto nº 70.235/1972, compatibilizando, por conseguinte, sua interpretação com a evolução do Processo Administrativo no Brasil.[6]

Na toada das lições de Luís Roberto Barroso, a constitucionalização do direito corresponde ao efeito que as normas constitucionais, com sua força normativa, produzem sobre todo o ordenamento jurídico, irradiando seu conteúdo material e axiológico de modo a condicionar a validade e o próprio significado de todas as normas infraconstitucionais, influenciando de maneira direta e indireta todos os demais ramos do direito.

Tendo a Constituição Federal de 1988 como um marco histórico no Brasil, a constitucionalização do Direito consolidou em nosso ordenamento princípios como os da supremacia da Constituição, da presunção de constitucionalidade das normas e atos do Poder Público e da interpretação conforme a Constituição, alterando radicalmente a forma de interpretação do direito em virtude do desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional, a qual foi impulsionada pela importância e expansão da jurisdição constitucional.[7]

No caso do Direito Administrativo não é diferente. Com a Constituição no centro de todo o sistema jurídico, esse ramo do Direito talvez tenha sido o mais influenciado pelo Direito Constitucional, sendo inclusive encarado por alguns como parte integrante do Direito Constitucional, mais especificamente aquela que "concebe o Estado no seu aspecto *dinâmico* e *funcional*, dispondo da organização interna da Administração, de seu pessoal e de seus serviços"[8], ao passo que o "restante" do Direito Constitucional seria responsável pela regulamentação da parte

---

[6] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, capítulo 7, item 1.

[7] BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/7547>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[8] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. Salvador: JusPODIVM, 2008, p. 44.

estrutural e estática do Estado, especialmente ao tratar de suas instituições políticas.[9]

Tendo em vista que o objeto do Direito Administrativo é a Administração Pública e o desempenho das funções administrativas desenvolvidas pelo Estado, esse ramo jurídico guarda estreita relação com o Direito Constitucional, estando boa parte de suas normas sediada no corpo normativo da Constituição Federal, delimitando a atuação do Estado e estabelecendo os princípios gerais e fundamentos para a organização da Administração Pública, assim como regras básicas para elaboração dos regimes funcionais de seus agentes.[10]

Como fator determinante para a constitucionalização do Direito Administrativo, podemos ainda considerar a incidência, em seu âmbito, dos princípios constitucionais, não somente os específicos e basilares para a Administração Pública, como também, e com ainda mais importância, os de caráter geral, que irradiam sua força normativa por todo o ordenamento jurídico.

Assim, os velhos paradigmas do Direito Administrativo acabam por sofrer profundas mudanças, passando a privilegiar os direitos fundamentais dos administrados. Não há uma discricionariedade absoluta para a Administração Pública, estando a liberdade da Administração sempre sujeita a ser confrontada e controlada por intermédio da atuação do Poder Judiciário, adotando como fundamentos os princípios constitucionais que limitam seu âmbito e profundidade de atuação.[11]

Dessa forma, a Constituição Federal acaba constituindo-se como uma das mais importantes fontes também do processo administrativo, de modo que os princípios processuais constitucionais possuem aplicação no processo administrativo e, por dedução óbvia, no processo administrativo fiscal.

Demonstrando alta carga constitucional, a já mencionada Lei Geral do Processo Administrativo Federal – Lei nº 9.784/1999, traz, em seu artigo 2º, *caput*, um rol não taxativo de princípios que devem ser obedecidos pela Administração Pública, o que, evidentemente, inclui as autoridades responsáveis pelo setor fiscal.

---

[9] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. Salvador: JusPODIVM, 2008, p. 44.
[10] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. Salvador: JusPODIVM, 2008, p. 44-45.
[11] CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. Salvador: JusPODIVM, 2008, p. 44-48.

Durante toda a extensão da referida lei, os princípios são exaltados e reafirmados em seus dispositivos de modo a proteger o interesse público, em prol da coletividade, e também os interesses particulares contra os possíveis abusos cometidos pelos agentes da Administração Pública.

Regulamentando especificamente o processo administrativo fiscal, está o também já citado Decreto nº 70.235/1972 que, do seu primeiro ao último artigo, talvez por ter sido elaborado em pleno regime militar, não traz sequer uma vez a palavra “princípio”, o que inclusive não lhe foi adicionado em nenhuma das diversas alterações sofridas por leis posteriores. No entanto, ainda que timidamente, prevê alguns direitos processuais que possuem relação com as cargas axiológicas típicas dos princípios, como, por exemplo, nos dispositivos que tratam das nulidades do processo administrativo fiscal[12].

Diante da falta de previsão expressa na legislação específica do processo administrativo fiscal, torna-se ainda mais importante a atenção aos princípios da Administração Pública em geral e aos princípios constitucionais processuais quando são analisados os atos que compõem tais processos.

Além disso, considerando que o processo administrativo fiscal pode determinar e exigir créditos tributários dos sujeitos passivos, resultando em título executivo extrajudicial assinado unilateralmente pela Administração Pública (Certidão de Dívida Ativa – CDA), a aplicação dos princípios processuais torna-se indispensável, visto que no processo de execução fiscal não há citação para contestação do título executivo e sim para pagamento, cabendo ao executado promover a instauração de processo autônomo para apresentar defesa formal, o que, em regra, só pode ser feito com a efetiva garantia do débito executado,

---

[12] Art. 59. São nulos:
I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.
§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.
Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.
Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

conforme art. 16 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980[13], também conhecida como Lei de Execução Fiscal – LEF.

Importante ainda ressaltar o teor do art. 108 do Código Tributário Nacional – CTN[14], que determina a utilização subsidiária dos princípios de direito tributário e de direito público na aplicação da legislação tributária, e os comentários de James Marins, que enfatiza a conciliação entre os regimes legais:

> É precisamente a grande abrangência principiológica da LGPAF que determina a extensão de sua aplicação subsidiária ao Dec. 70.235/1972, já que este Decreto do Poder Executivo (...) não cuidou de elencar explicitamente princípios da atividade administrativa julgadora.
> De um modo amplo os dois regimes (geral e especial) não se afiguram inconciliáveis, mas complementares em suas finalidades e devem ser objeto de leitura e interpretação conjugada.[15]

Corroborando inequivocamente com a aplicação desses princípios ao processo administrativo fiscal, podemos verificar alguns casos concretos do Poder Judiciário brasileiro, especificamente no âmbito federal, que consistentemente vêm consolidando a ingerência ostensiva dos preceitos constitucionais sobre os processos administrativos.

Estabelecendo relação prática entre a Lei nº 9.784/199 e o Decreto nº 70.235/1972, nas condições de lei geral e especial, respectivamente, a 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1)[16] optou pela aplicação do princípio

---

[13] Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:
I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária; II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III - da intimação da penhora.
§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.
§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.
§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

[14] Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a eqüidade.
§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
§ 2º O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

[15] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, capítulo 7, item 2.

[16] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0018885-28.2013.4.01.3400**. Sétima Turma. Relator(a): Desembargadora Federal Ângela Catão, julgado em 13 de março de 2018, publicado no e-DJF1 em 23/03/2018. Disponível em: <http://arquivo.trf1.jus.br/AGText/2013/0018800/00188852820134013400_2.doc>. Acesso em: 31 mai. 2019.

da prevalência da norma especial, de modo a determinar a aplicação de dispositivo do Decreto nº 70.235/1972 em detrimento de disposição presente na Lei nº 9.784/1999 para, dessa forma, concluir pela não observância do devido processo legal administrativo, já que o processo administrativo fiscal não havia transitado em julgado e, por isso, a sanção imposta à impetrante ainda não poderia ter sido executada pela Administração Pública.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), através da sua 2ª Turma, aplicou os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa ao processo administrativo fiscal, entendendo pela necessidade de prévia intimação, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, da parte interessada, ao atribuir efeitos infringentes aos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, visto que o mesmo tratamento dispensado ao processo judicial deve ser estendido ao processo administrativo, em observância ao princípio do devido processo legal e seus corolários: o contraditório e a ampla defesa. [17]

Em decisão da 4ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2), utilizou-se diretamente o inciso LXXVIII do art. 5º da CRFB/88 para empregar o princípio da duração razoável do processo em virtude de demora do processo administrativo fiscal para além do prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta dias) determinado pelo art. 24 da Lei nº 11.457/07.[18]

Sendo certo que "o princípio da motivação consagra a obrigatoriedade da Administração Pública expor as razões de fato e de direito que deram azo à expedição de determinado ato administrativo"[19], temos também que a 6ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região reconheceu a possibilidade de aplicação direta da Lei nº 9.784/1999 ao processo administrativo fiscal,

---

[17] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5012604-47.2015.4.04.7108**. Segunda Turma. Relator: Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona, julgado em 07 de junho de 2016, juntado aos autos em 09/06/2016. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8311330>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[18] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação Cível nº 0030001-46.2016.4.02.5001**. 4ª Turma Especializada. Relator: Desembargador Federal Luiz Antonio Soares, julgado em 31 de julho de 2017, disponibilizado em 02 de agosto de 2017. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=apolo-ementa&id=2017,08,02,00300014620164025001_759655.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[19] CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária. O dever de observância ao devido processo legal e motivação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 164, p. 32-42, mai. 2009, p. 40.

juntamente com o art. 37 da Constituição Federal, para então exaltar a necessidade de motivação dos atos administrativos.[20]

Por fim, é também relevante o julgado da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) que destacou o princípio da legalidade como base do Estado Democrático de Direito, dispondo que todos os atos administrativos devem ser interpretados à luz desse princípio, visto que este condiciona a conduta dos agentes administrativos segundo o entendimento de que são proibidas condutas ilegais e maculadas por abuso de poder, impedindo a sua prática. [21]

Considerando, portanto, pacificada a questão principiológica constitucional no processo administrativo fiscal pelo Poder Judiciário, faz-se mister destacar, dentre as garantias constitucionais do processo, os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, basilares para a construção teórica que aqui se pretende realizar.

Contido nos textos constitucionais desde a Constituição Federal de 1824, o princípio do devido processo legal sofreu importante renovação com o advento da CRFB/88, que o estendeu ao processo administrativo e o consagrou expressamente como um direito fundamental dos jurisdicionados em seu art. 5º, inciso LIV, estabelecendo que "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal".

Tal princípio também está atrelado ao princípio da legalidade e ao próprio Estado Democrático de Direito, pois impõe que os processos sejam realizados em conformidade com as determinações legais, conferindo aos cidadãos os instrumentos necessários ao exercício de seus direitos.[22]

Em um contexto especificamente administrativo, importante para fins da formação do título executivo da execução fiscal, temos que, em regra, ninguém poderá ser surpreendido por medidas administrativas que interfiram em sua

---

[20] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação Cível nº 0018325-68.2011.4.02.5101**. 6ª Turma Especializada. Relator: Desembargador Federal Antonio Henrique Correa da Silva, julgado em 13 de maio de 2016, disponibilizado em 17 de maio de 2016. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=apolo-ementa&id=2016,05,17,00183256820114025101_177421.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[21] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível nº 359.060/SP - 0008691-66.2014.4.03.6119**. Terceira Turma. Relator: Desembargador Federal Antonio Cedenho, julgado em 21 de janeiro de 2016, publicado no e-DJF3, Judicial 1, em 01 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/4976462>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[22] MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo [livro eletrônico]**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

liberdade e propriedade sem o atendimento às cautelas processuais previamente estabelecidas para a eficaz defesa dos direitos individuais.[23]

Nos dizeres de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, "é provável que a garantia do devido processo legal configure uma das mais amplas e relevantes garantias do direito constitucional", em especial, como garantia processual, dotado de vasta amplitude e capaz de se desdobrar em diversas outras garantias, como por exemplo, o direito ao contraditório e à ampla defesa, bem como o direito ao juiz natural. Complementam os autores que:

> (...) o princípio do devido processo legal possui um âmbito de proteção alargado, que exige o *fair trial* não apenas dentre aqueles que fazem parte da relação processual, ou que atuam diretamente no processo, mas de todo o aparato jurisdicional, o que abrange todos os sujeitos, instituições e órgãos, públicos e privados, que exercem, direta ou indiretamente, funções qualificadas, constitucionalmente, como essenciais à justiça. [24]

Já os princípios do contraditório e da ampla defesa, corolários do devido processo legal, estão expressamente previstos na nossa Magna Carta no art. 5º, inciso LV ("aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes"), tendo sido também ampliados para o processo administrativo e estando elencados no rol não exaustivo da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Conforme anota Maria Sylvia Zanella Di Pietro[25], a ampla defesa se aplica a qualquer tipo de processo, sempre que envolver situações litigiosas ou o poder de sanção do Estado em relação aos particulares, o que se depreende não só do dispositivo constitucional, mas também do art. 2º, parágrafo único, inciso X da Lei nº 9.784/1999, que garante, nos processos administrativos no âmbito federal, "os direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio".

---

[23] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 121.
[24] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional [livro eletrônico]**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.
[25] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 704.

Já o contraditório, ainda nas lições de Di Pietro[26], intrínseco ao direito de defesa, resulta da natureza bilateral do processo, supondo o conhecimento dos atos processuais pelas partes e assegurando a estas seu direito de resposta e reação, de modo que, se uma parte alega algo, tem que ser oportunizado à parte adversa o direito de responder àquela alegação.

Destaque-se que o direito de defesa não se resume apenas ao direito de manifestação no processo, mas se constitui em uma verdadeira pretensão à tutela jurídica, contemplando: o direito de informação, de maneira que as partes devem ser informadas sobre os atos praticados e os elementos do processo; o direito de manifestação oral ou por escrito sobre as questões fáticas e jurídicas contidas no processo; e o direito de ver seus argumentos considerados, de maneira isenta e atenta, derivando deste último o dever de fundamentar as decisões presente no art. 93, inciso IX da Constituição Federal de 1988.[27]

2.2 A defesa no processo administrativo fiscal

É certo que a Administração Pública possui a prerrogativa de fiscalizar amplamente o contribuinte. Para tanto, pode tomar diversas medidas, como solicitação de documentos físicos ou eletrônicos, verificação física de estoque, solicitação de esclarecimentos e quaisquer outras exigências que não sejam vedadas por lei, desde que pertinente ao fato investigado.[28]

Uma vez constatada a obrigação, a exigência do crédito tributário inicia sua formalização através de auto de infração ou de notificação de lançamento. Por ser atividade com vinculação legal, o auto de infração precisa estar revestido de rigor formal para possibilitar a ciência por parte do sujeito passivo.[29]

A etapa oficiosa do processo tributário é encerrada pela formalização do lançamento ou lavratura do auto de infração, surgindo, em seguida, a possibilidade

---

[26] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 704.
[27] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional [livro eletrônico]**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.
[28] FERRAGUT, Maria Rita. Século XXI: prova eletrônica e preclusão temporal para a produção probatória. RTA 4/187, dez. 2011. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, item 7.1.
[29] MEDEIROS, Pedro Jorge. Meios de defesa do contribuinte no direito brasileiro. RTrib 63/55, jul/2005. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015,item 7.1.

da etapa contenciosa que se consubstancia no exercício da faculdade de manifestação pelo contribuinte, podendo resistir à pretensão do Fisco que foi materializada pelos atos administrativos em questão.[30] Assim, após autuação e lançamento do crédito tributário, necessariamente deve ser aberto prazo para apresentação de defesa pelo contribuinte, que será apreciada em 1ª instância, em regra, pelo superior hierárquico do fiscal responsável pela autuação, funcionando assim como agente revisor.[31]

Ao passo que a Administração necessita provar a ocorrência do fato gerador, o contribuinte deve se exonerar da incumbência relativa ao ônus probatório quanto aos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fiscal.[32] Assim, no âmbito federal, o Decreto nº 70.235/1972, em seu art. 23, regulamenta o referido ato processual de comunicação do contribuinte da seguinte forma:

> Art. 23. Far-se-á a intimação:
> I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;
> II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;
> III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:
> a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou
> b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.
> § 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:
> I - no endereço da administração tributária na internet;
> II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou
> III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.
> [...]

---

[30] AFONSO, Sylvio César. O Processo Administrativo Tributário de São Paulo e a Lei Estadual 13.457/2009. RTrib 96/281, jan. 2011. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, item 7.1.

[31] SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Processo administrativo tributário. RTrib 43/105, mar/2002. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, item 7.1.

[32] AMARAL CABRAL, Thales Francisco. O ônus da prova no processo administrativo tributário. RTrib 120/289, jan.-fev. 2015. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, ITEM 7.4.

> § 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

Segundo entendimento perfilhado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, é possível depreender do dispositivo supratranscrito que, no caso da intimação pela via postal, basta a prova de que a correspondência foi entregue, ou seja, não existiria a obrigatoriedade de que a sua efetivação fosse feita com a ciência do contribuinte, sendo apenas possível tal exigência no caso da intimação pessoal. Além disso, não há preferência entre os meios de intimação, conforme teor do §3º do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972.[33]

Uma vez notificado, o sujeito passivo, ao apresentar a impugnação, instaura a fase litigiosa do procedimento[34] e, para isso, possui o prazo de trinta dias, a contar da data da referida intimação[35]. Conforme incisos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação deve mencionar: a "autoridade julgadora" (inciso I), a qualificação do impugnante (inciso II); os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (inciso III); as diligências ou perícias que o impugnante pretende que sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito (inciso IV); e se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição (inciso V).

"Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável"[36], após o qual, sem a realização do pagamento, o sujeito passivo é declarado remisso e o processo encaminhado à autoridade competente para providências executórias[37].

As instâncias de julgamento estão previstas no art. 25 do Decreto nº 70.235/1972:

---

[33] STJ, REsp 1.029.153/DF, 1.ª T., j. 25.03.2008, v.u., rel. Min. Francisco Falcão, DJe 05.05.2008. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, item 7.2.
[34] Art. 14 do Decreto nº 70.235/1972.
[35] Art. 15 do Decreto nº 70.235/1972.
[36] Art. 21 do Decreto nº 70.235/1972.
[37] §3º do art. 21 do Decreto nº 70.235/1972.

> Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:
> I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;
> a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.
> b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido.
> II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

Da decisão de primeira instância é possível interpor "recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão"[38], cabendo ainda "recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado" no caso em que a decisão "der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais".

Cumpre destacar que o processo administrativo fiscal observará os princípios do devido processo legal, assim como do contraditório e da ampla defesa, devendo ser instruído amplamente por todos os meios de prova pertinentes e com decisões suficientemente motivadas. No entanto, a decisão proferida pela autoridade administrativa competente não produz coisa julgada *lato sensu*, sendo revestida apenas de preclusão parcial restrita ao esgotamento da discussão na esfera administrativa.[39]

Outro ponto importante no que tange à possibilidade de defesa do contribuinte no processo administrativo fiscal no âmbito federal é a presença expressa da preclusão temporal, prevista no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

---

[38] Art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

[39] DAVI, Kalien Ferreira. Brasil e França em busca de alternativas para o contencioso administrativo apontamentos de um estudo comparado. RT 914/21, dez/2011. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, item 7.4.

O referido dispositivo estabelece que preclui o direito de o contribuinte apresentar provas documentais após a oportunidade de impugnação, salvo nos casos expressamente tratados em seus parágrafos[40]:

> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:
> a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
> b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
> § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.
> § 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Impende enfatizar que no texto original do Decreto nº 70.235/1972 não havia previsão de prazo para apresentação de provas pelo sujeito passivo, o que surgiu apenas com a inserção do acima transcrito §4º ao art. 16 pela Lei nº 9.532/1997 que, no entendimento de parte da doutrina e da jurisprudência, trouxe limite temporal inflexível excepcionado apenas nas situações em que a prova não tiver sido juntada no momento oportuno em virtude de impossibilidade decorrente de motivo de força maior, quando visar a contraposição de fatos ou razões trazidos aos autos posteriormente.[41]

2.3 Certidão de dívida ativa tributária

Conforme anotado por James Marins, toda execução, por se constituir em meio de constrição de patrimônio, não prescinde de estribar-se em título executivo com valor jurídico reconhecido, que pode advir de sentença condenatória ou a ela

---

[40] ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Princípio da verdade material e processo administrativo fiscal de compensação. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. v. 2. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 8.

[41] FERRAGUT, Maria Rita. Século XXI: prova eletrônica e preclusão temporal para a produção probatória. RTA 4/187, dez. 2011. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015., item 7.4.

ser equiparado por lei[42]. Não seria diferente com a execução fiscal, cujo título no qual se aparelha, a certidão de dívida ativa, merece atenção individualizada em virtude de suas relevantes peculiaridades.

A CDA constitui-se em título executivo extrajudicial que goza de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade por força de lei[43]. Tal presunção é resultado da fé-pública inerente à sua natureza, no entanto, apesar de todo o revestimento legal que possui, a certidão de dívida ativa não é intangível, visto que se tratar de uma presunção relativa, a qual admite prova em contrário não apenas quanto ao seu conteúdo material, como também em relação à sua forma legal.[44]

Não se ignora ainda o fato de que, apesar de possuir regulamentação através da Lei de Execução Fiscal, a dívida ativa da Fazenda Pública compreende tanto os valores de natureza tributária como os de natureza não tributária, conforme definição dada pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964[45], sendo constituída não só pelo

---

[42] CPC/2015:
Art. 515. São títulos executivos judiciais, cujo cumprimento dar-se-á de acordo com os artigos previstos neste Título: I - as decisões proferidas no processo civil que reconheçam a exigibilidade de obrigação de pagar quantia, de fazer, de não fazer ou de entregar coisa; II - a decisão homologatória de autocomposição judicial; III - a decisão homologatória de autocomposição extrajudicial de qualquer natureza; IV - o formal e a certidão de partilha, exclusivamente em relação ao inventariante, aos herdeiros e aos sucessores a título singular ou universal; V - o crédito de auxiliar da justiça, quando as custas, emolumentos ou honorários tiverem sido aprovados por decisão judicial; VI - a sentença penal condenatória transitada em julgado; VII - a sentença arbitral; VIII - a sentença estrangeira homologada pelo Superior Tribunal de Justiça; IX - a decisão interlocutória estrangeira, após a concessão do exequatur à carta rogatória pelo Superior Tribunal de Justiça; [...]
Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais: I - a letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata, a debênture e o cheque; II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor; III - o documento particular assinado pelo devedor e por 2 (duas) testemunhas; IV - o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública, pela Advocacia Pública, pelos advogados dos transatores ou por conciliador ou mediador credenciado por tribunal; V - o contrato garantido por hipoteca, penhor, anticrese ou outro direito real de garantia e aquele garantido por caução; VI - o contrato de seguro de vida em caso de morte; VII - o crédito decorrente de foro e laudêmio; VIII - o crédito, documentalmente comprovado, decorrente de aluguel de imóvel, bem como de encargos acessórios, tais como taxas e despesas de condomínio; IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; X - o crédito referente às contribuições ordinárias ou extraordinárias de condomínio edilício, previstas na respectiva convenção ou aprovadas em assembleia geral, desde que documentalmente comprovadas; XI - a certidão expedida por serventia notarial ou de registro relativa a valores de emolumentos e demais despesas devidas pelos atos por ela praticados, fixados nas tabelas estabelecidas em lei; XII - todos os demais títulos aos quais, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva.

[43] CTN:
Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.
LEF:
Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

[44] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 2.3.

[45] Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

valor principal da dívida, mas também pela atualização monetária, juros, multas e demais encargos porventura previstos na lei ou no respectivo contrato.[46]

Merece ainda destaque a ênfase dada por Daniel Amorim Assumpção Neves à unilateralidade da formação da CDA e aos potenciais problemas que dela exsurgem inevitavelmente sob um prisma prático:

> Há uma interessante especialidade desse título executivo, já que ele será formado sem nenhuma participação do devedor ou de terceiro, atuando em sua formação apenas o credor. Tal característica vem assentada na *boa-fé* do Estado e na presunção de legalidade do ato administrativo, permitindo ao Estado ser o único capaz de formar títulos executivos de forma unilateral embora por vezes e de forma indesejada abuse de tal liberdade com indevidas e injustas inscrições na dívida ativa, gerando infundadas ações de execução por quantia certa.[47]

Diferentemente dos demais títulos executivos, nos quais há manifestação da vontade do devedor, na constituição da certidão de dívida ativa a iniciativa é exclusiva da Fazenda Pública, que figura como credora. A CDA representa a autotutela do Estado em matéria de exação, o que se admite por consequência da presunção de legitimidade inerente aos atos provenientes do Poder Público. Assim, a regularidade do ato de lançamento tributário acaba por garantir os requisitos do crédito, quais sejam, sua liquidez, certeza e exigibilidade, prescindido de sentença de mérito e da manifestação da vontade do devedor.[48]

Para que o valor devido à Fazenda Pública seja inscrito em dívida ativa, deve haver procedimento administrativo apto a apurar e garantir a certeza e a liquidez do crédito. Dessa forma, uma vez instaurado o procedimento, o devedor é notificado

---

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.
§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. [...]

[46] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 398-399.

[47] NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 8. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 1042.

[48] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 2.3.

para efetuar o pagamento ou para impugnar a dívida apresentando suas razões de defesa.

Finalizado o procedimento de apuração e após a inscrição em dívida ativa, é emitida certidão para atestar a certeza e a liquidez do crédito, sendo este o título executivo hábil para legitimar o ajuizamento de execução fiscal. Portanto, a certidão de dívida ativa constitui-se em título formal que deve ter seus elementos necessariamente bem delineados de modo a garantir a ampla defesa do executado, não se admitindo, por exemplo, uma CDA que não contenha a descrição do fato gerador ou constitutivo da infração, sob pena de nulidade.[49]

Já no perímetro pós-ajuizamento da ação de execução fiscal, mas ainda em relação especificamente à certidão de dívida ativa e às possíveis falhas porventura nela existentes, interfere o teor da Súmula nº 392 do Superior Tribunal de Justiça, que registra interpretação pacífica no sentido de que "a Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução".

O enunciado supratranscrito tem singular importância no sentido de esclarecer o que seria "a decisão de primeira instância" trazida pelo art. 203 do CTN[50] e pelo §8º do art. 2º da LEF[51], já que, *a priori,* não há necessariamente decisão do Juízo competente para processar a execução fiscal, uma vez que não há abertura de prazo para discussão do mérito nos autos do processo executivo.

Assim, o que se depreende a partir da leitura da Súmula nº 392 do STJ é que, a não ser que o executado possua os meios necessários para garantir o crédito em cobrança e poder impugná-lo parcial ou integralmente através de embargos à execução, a Fazenda Pública basicamente pode substituir a certidão de dívida ativa

---

[49] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 399-400.

[50] Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

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

[...]

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

quantas vezes forem necessárias para corrigir erros materiais ou formais durante toda a duração do processo executivo, com exceção apenas da modificação do sujeito passivo, mesmo após este ser cientificado acerca da ação.

2.4 Os poderes do Fisco e as garantias e privilégios do crédito tributário no contexto dos direitos fundamentais dos contribuintes

Seguindo o corte metodológico dentro do qual se posiciona a proposta do presente estudo, encara-se aqui o Fisco, de uma maneira geral, como a Administração Tributária da União, dentro da qual possui indiscutível destaque a Receita Federal, parte integrante, hoje, do Ministério da Economia.

A Receita Federal possui duplo papel no que se refere à vida fiscal no Brasil, pois além de ser o órgão de cúpula responsável por formular o viés jurídico da política do Governo em matéria tributária, também é a repartição encarregada de fiscalizar as rendas da Fazenda Nacional, por intermédio de seu corpo especializado de auditores e funcionários[52]. Possui, portanto, função executiva, de aplicação da lei, e julgadora, com competência no âmbito dos processos administrativos fiscais federais[53].

A Lei nº 11.941/2009, através de seu art. 48, criou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão "colegiado, paritário, (...) com competência para julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos especiais"[54], de modo a unificar "o Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais"[55].

Assim, a função administrativa de julgar, na esfera federal, é realizada em última instância pelo CARF[56], órgão que faz parte do Ministério da Economia e é competente para decidir sobre os recursos voluntários e de ofício referentes às

---

[52] TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**:elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 163.
[53] CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 5. ed. Salvador: JusPODIVM, 2018, p.173.
[54] Art. 48 da Lei nº 11.941/2009.
[55] Art. 48 da Lei nº 11.941/2009.
[56] Regimento interno aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

decisões proferidas pelas Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal – DRJ.[57]

De modo a complementar a abordagem direta sobre o processo administrativo fiscal, é importante comentar sobre as garantias e privilégios do crédito tributário, de modo a instrumentalizar a compreensão de alguns aspectos da relação Fisco x Contribuinte, após a devida formação do título executivo e da exigibilidade do crédito tributário nele consubstanciado.

Em regra, o patrimônio do devedor garante os créditos de qualquer natureza. Mesmo quando o crédito não goza de garantias reais ou pessoais, o legislador age em benefício do credor quando, por exemplo, veda operações que possam desfalcar o patrimônio do devedor. Em contrapartida, a lei também traz situações pontuais favoráveis ao devedor quando prestigia determinados institutos jurídicos, como a impenhorabilidade e o bem de família.[58]

Nas hipóteses em que, para um mesmo devedor, existirem diversos credores e o seu patrimônio não se mostrar suficiente diante de todas as dívidas, temos, em regra, o concurso de credores, que pressupõe o rateio do produto da execução de maneira proporcional ao montante dos créditos. No entanto, existem créditos legalmente privilegiados que são pagos preferencialmente sem se sujeitar ao rateio, como é o caso dos créditos trabalhistas e tributários.[59]

Ocorre que essa preferência no concurso de credores é apenas uma das diversas garantias conferidas ao crédito tributário. O Código Tributário Nacional procura oferecer ao Estado meios de garantir que a obrigação representada pelo crédito tributário seja cumprida pelo sujeito passivo, assim, a partir de seu art. 183, dispõe sobre as “Garantias e Privilégios do Crédito Tributário”.

Tais garantias, em sentido amplo, seriam as medidas tomadas pelo legislador para assegurar o cumprimento da obrigação tributária. Dessa forma, os privilégios consistem em uma espécie do gênero garantias, ligados especificamente às medidas legislativas referentes à cobrança do crédito tributário, mesmo que não haja execução em trâmite. Por seu turno, a preferência, já mencionada, seria subespécie

---

[57] DANIEL NETO, Carlos Augusto. A relevância do Carf e da sua jurisprudência na aplicação do Direito Tributário. **Revista Consultor Jurídico**, jan. 2019. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2019-jan-09/direto-carf-relevancia-carf-jurisprudencia-direito-tributario >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[58] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 501.

[59] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 501.

dos privilégios, agindo no sentido de priorizar o crédito tributário no concurso de credores.[60]

Como o próprio Código Tributário Nacional prescreve em seu art. 183[61], as garantias atribuídas ao crédito tributário em seu "Capítulo VI" não constituem um rol taxativo, podendo existir diversas outras, desde que previstas em lei, de modo a formar uma extensa lista de situações em que a supremacia do interesse público e a situação privilegiada do Fisco perante o sujeito passivo da obrigação tributária destacam-se. Assim, abordaremos as garantias e privilégios de modo não exaustivo no intuito de fornecer uma noção real da dimensão que a situação desvantajosa do contribuinte perante todos os instrumentos em favor da Fazenda Pública pode tomar.

Merece destaque o teor do art. 185 do CTN, com nova redação dada pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005:

> Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

O referido dispositivo legal instituiu a presunção de fraude sobre a alienação ou oneração de bens ou rendas realizadas pelo sujeito passivo de crédito tributário já inscrito, independentemente de ter sido ou não iniciada a ação de execução. Logo, exige-se do devedor a prova de que possui outros bens capazes de satisfazer o crédito.

Tal garantia é tão ampla que resulta na necessária cautela por parte de todo comprador no sentido de investigar a existência de débitos inscritos em dívida ativa em nome do alienante e, em caso positivo, de obter documentação hábil a comprovar que, no momento da compra, o devedor possuía bens ou rendas suficientes reservadas para satisfazer sua obrigação junto à Fazenda Pública.[62]

---

[60] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 877.

[61] Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.
Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

[62] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 880-881.

Outra importantíssima garantia é a prevista no art. 185-A do CTN, introduzido pela mesma lei que alterou a redação do art. 185[63]:

> Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.
> § 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.
> § 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

O art. 185-A trata da penhora eletrônica e da indisponibilidade de bens e direitos do devedor tributário, expressiva medida que visa garantir o crédito tributário e que, exatamente pela sua forte ingerência sobre o patrimônio do sujeito passivo, implica na verificação de seu caráter excepcional, já que uma vez comunicada aos órgãos cabíveis, resulta na imediata indisponibilidade dos bens do devedor, que pode pedir o encerramento da indisponibilidade quando comprovar que já estão indisponíveis bens suficientemente capazes de garantir o total do valor exigido.

Como explicitado no dispositivo transcrito, é preciso que o executado já tenha sido citado no processo, sendo facultado a ele a apresentação de bens à penhora e, mesmo que não o faça, a indisponibilidade só pode ser realizada mediante a comprovação de que não foram encontrados bens penhoráveis, cuja prova em contrário pode ser fornecida pelo devedor em oposição à indisponibilidade.[64]

A despeito dessas condições para determinação da indisponibilidade, conforme assevera Luciano Amaro, não se pode ignorar a gravidade da medida, visto que, em termos práticos, há o bloqueio não deste ou daquele bem, mas de todos os que existirem, ficando a cargo dos órgãos e entidades competentes a realização da comunicação ao juízo acerca da relação de bens e de direitos tornados indisponíveis.

---

[63] Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005.
[64] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 884-885.

Apesar de o art. 185-A, em seu §1º, limitar a indisponibilidade "ao valor total exigível", de modo que o juiz tem o dever de "determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite", é certo que em um primeiro momento não se efetiva essa limitação, podendo o juízo, no máximo, informar no instrumento que cientifica da indisponibilidade o valor total do débito, o que não impede que cada um dos destinatários da ordem bloqueie os bens ou valores até o limite exigível, o que, de qualquer maneira, já multiplica o resultado do gravame.

Além disso, os destinatários da comunicação judicial não sabem necessariamente o valor atualizado dos bens, o que resulta no bloqueio de tudo o que houver em nome do executado até que o juiz, após recebimento das relações de todos os órgãos e avaliação dos valores de tudo o que houver sido bloqueado, possa determinar a liberação do excesso.[65]

A possibilidade de grave prejuízo ao executado é evidente, visto que a análise do excesso pelo juízo competente e a consequente liberação dos bens excedentes pode demorar muito tempo, às vezes necessitando até mesmo da provocação do executado nos autos e da demonstração dos valores dos bens. No caso dos bloqueios de contas bancárias, por exemplo, se o executado possuir o valor do débito em 10 (dez) contas bancárias, ele terá esse valor bloqueado 10 (dez) vezes, já que não há comunicação entre as instituições bancárias que recebem a ordem de bloqueio.

Sem prejuízo dos pontos expressamente mencionados, a regra geral dos privilégios do crédito tributário está presente no art. 184 do CTN, que assim dispõe:

> Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Pelo teor do dispositivo percebe-se a amplitude do privilégio, visto que, em regra, nem mesmo os bens gravados por garantias reais ou cláusulas de inalienabilidade e impenhorabilidade estão fora do alcance da execução do crédito tributário. Ficam, então, resguardados somente os demais bens que a lei declare

[65] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 507.

absolutamente impenhoráveis, nos quais está incluído o bem de família, conforme Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990[66].[67]

O Código Tributário Nacional, no intuito de cercar o crédito tributário de garantias, não se restringe ao seu "Capítulo VI", criando inclusive um sistema de garantias adicionais ao prescrever a exigência de quitação de tributos comprovada em várias situações, como, por exemplo, em seu art. 193, que trata da exigência de quitação de tributos perante a Fazenda Pública interessada nos casos de concorrência ou contratos com órgãos públicos:

> Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

Vale ressaltar ainda que a Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta as licitações e contratos da Administração Pública, amplia a referida garantia em seus artigos 27, inciso IV, e 29[68], ao determinar e qualificar a comprovação de regularidade fiscal, que, além de outras exigências, deve ser feita em relação às Fazendas Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, e não apenas no que concerne à Fazenda Pública interessada.[69]

Outra previsão de garantia concedida ao crédito tributário, mas que se encontra fora do CTN, é a possibilidade de protesto da certidão de dívida ativa antes

---

[66] Art. 1º O imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta lei.
Parágrafo único. A impenhorabilidade compreende o imóvel sobre o qual se assentam a construção, as plantações, as benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados.

[67] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 887.

[68] Art. 27. Para a habilitação nas licitações exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a: (...) IV – regularidade fiscal e trabalhista;
[...]
Art. 29. A documentação relativa à regularidade fiscal e trabalhista, conforme o caso, consistirá em:
I - prova de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Geral de Contribuintes (CGC); II - prova de inscrição no cadastro de contribuintes estadual ou municipal, se houver, relativo ao domicílio ou sede do licitante, pertinente ao seu ramo de atividade e compatível com o objeto contratual; III - prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei; IV - prova de regularidade relativa à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), demonstrando situação regular no cumprimento dos encargos sociais instituídos por lei.

[69] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 883.

do ajuizamento da ação de execução fiscal, previsto no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997:

> Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.
> Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 12.767, de 2012)

Assim, conforme exemplos acima mencionados, percebe-se que a Fazenda Pública possui um vasto rol de garantias e privilégios a seu favor na busca pela satisfação da obrigação tributária, premissa esta que possui extrema importância para o tema proposto no presente trabalho.

Assim, diante das quase ilimitadas prerrogativas de que goza o crédito tributário e a própria Administração na condição de arrecadadora e fiscal, os direitos fundamentais do contribuinte como forma de limitação ao Poder de Tributar precisam ocupar espaço de destaque nas relações estabelecida entre seus titulares e o Fisco.

Conforme aduz Manoel Cavalcante de Lima Neto, para os adeptos da doutrina que objetiva relacionar os direitos fundamentais ao poder de tributar, este surge na Constituição Tributária (artigos 145, 153 e 156 da CRFB/88), porém, sua real sede estaria na Declaração dos Direitos Fundamentais presente no art. 5º da Constituição Federal de 1988 e na Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (artigos 150 a 152 da CRFB/88).[70]

Considerando o fato de que a tributação como meio de financiamento do Estado é realizada de forma cogente, torna-se indispensável que a extensão e intensidade da intervenção coercitiva dos representantes estatais sejam definidas. Assim, as limitações constitucionais ao poder de tributar tornam-se uma das primeiras e mais robustas camadas de restrição dessa ingerência estatal junto aos contribuintes.

Deve-se preservar, portanto, um núcleo mínimo em relação às liberdades individuais frente à organização burocrática, ficando a introdução desse núcleo essencial a cargo dos direitos e garantias constitucionais que se referem à tributação.

---

[70] LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 24-25.

Para Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco, essas limitações concentram-se "em cinco princípios ou limites constitucionais tributários que formam o contorno essencial da competência tributária: legalidade, capacidade contributiva, não confisco, irretroatividade e anterioridade", sendo estes os pilares estruturais do sistema tributário brasileiro.[71]

Além da legalidade, que será enfatizada no decorrer deste estudo, merecem destaque os princípios da capacidade contributiva e do não confisco com uma breve análise da sua real efetividade.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal, impõe que:

> § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Apesar de representar claro limite ao poder de tributar, o princípio da capacidade contributiva encontra-se fora das expressas "Limitações ao Poder de Tributar" previstas na Seção II, do Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, do Título VI - Da Tributação e do Orçamento" na Constituição Federal, o que evidencia que a referida seção da Carta Magna não trata de um rol exaustivo em si, podendo o texto constitucional trazer em toda a sua extensão limites que atinjam o amplo poder de tributar do Estado.

Já a vedação do confisco consiste na proibição de que a propriedade seja absorvida por inteiro, visto que a eliminação da propriedade equivaleria à própria eliminação da fonte de recursos de financiamento do Estado. Tem-se, pois, que, além de determinado limite, a tributação é considerada confiscatória e, portanto, inconstitucional. No entanto, esse efeito confiscatório só pode ser constatado caso a caso, considerando-se a espécie tributária em questão e o patrimônio atingido.[72]

A partir da breve leitura do texto constitucional que prevê os dois princípios acima mencionados, revela-se possível concluir que a sua efetividade como verdadeiros limites ao poder de tributar não é tão sólida como se poderia imaginar

---

[71] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional [livro eletrônico]**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.
[72] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional [livro eletrônico]**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

ou como deveria ser, já que a expressão “sempre que possível”, utilizada no §1º do art. 145 da CRFB/88 em relação à capacidade contributiva, e o fato de o não confisco não possuir nenhum limite objetivo para controle, a nosso ver, resultam em uma aplicação demasiadamente abstrata que dificulta a obtenção de resultados expressivos em relação ao Poder Legislativo. Além disso, sua literalidade frágil impede uma utilização vigorosa pelo Poder Judiciário no controle de constitucionalidade das leis tributárias.

Manoel Cavalcante de Lima Neto, por sua vez, assevera que:

> [...] se não há uma correlação do dever de contribuir com o direito à contraprestação, sob o ponto de vista jurídico, pois o fundamento é a solidariedade pautada na capacidade contributiva, resta um direito correlato à manutenção da propriedade privada, donde se extrai o tributo, de modo que nessa relação entre Estado e contribuinte exige-se o respeito às limitações formais e materiais, dispostas na Constituição e demais fontes normativas. [73]

Diante dessas afirmações, o que se busca no presente trabalho é uma análise dos direitos fundamentais dos contribuintes não apenas como limites ao poder de tributar, no sentido de aumentar ou cobrar tributos, mas de maneira bem mais ampla, de modo a prestigiar e abarcar também as possibilidades de defesa do sujeito passivo, desde o processo administrativo e, principalmente, no processo judicial, considerando a posição verdadeiramente desvantajosa do contribuinte diante das garantias e privilégios do crédito tributário e da forma de constituição do título executivo que representa tal crédito.

Aqui se pretende considerar que os direitos fundamentais constitucionais dos contribuintes precisam também acompanhá-los durante e após a formalização do crédito tributário por meio da inscrição em dívida ativa, de maneira que se forneçam os meios e instrumentos necessários para uma defesa ampla frente aos inevitáveis abusos praticados diariamente pelo Fisco na busca veemente por uma maior arrecadação tributária.

2.5 Problemas

Não há controvérsias quanto ao fato de que, para concretização de um Estado Democrático de Direito, especialmente no âmbito do Direito Tributário, é

---

[73] LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 35.

indispensável o respeito aos direitos fundamentais do sujeito passivo, ao menos em seus aspectos nucleares, visto que a contraposição entre os interesses do Fisco e do cidadão é frequente. Logo, a Administração tributária deve necessariamente observar os direitos e garantias constitucionais em todas as suas condutas.

No entanto, não obstante a aparente obviedade da questão, é frequente a violação de direitos fundamentais basilares dos sujeitos passivos pelo Poder Público quando da atuação estatal na exigência de tributos.[74]

Assim, de modo a enfrentar a problemática trazida por todas as questões jurídicas e fáticas que permeiam a relação entre Administração e contribuinte referente às obrigações tributárias, não se pode minimizar a indispensável ingerência constitucional em todo o ordenamento jurídico.

Especificamente em relação ao contraditório e à ampla defesa, é preciso destacar a fragilidade da legislação vigente no que tange ao acesso ao integral teor dos processos administrativos, principalmente quando estes possuem autos físicos.

Analisando a lei especial, qual seja o Decreto nº 70.235/1972, percebe-se que não há nenhum artigo do diploma que garanta objetivamente o acesso do sujeito passivo ou de seu representante legal aos autos, aliás, o parágrafo único do art. 15, em sua dicção original, facultava a vista do processo ao sujeito passivo, possuindo o seguinte teor:

> Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.
> Parágrafo único. Ao sujeito passivo é facultada vista do processo, no órgão preparador, dentro do prazo fixado neste artigo.

Entretanto, após a entrada em vigor da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, o parágrafo único do art. 15 teve seu conteúdo alterado, deixando posteriormente de existir com sua revogação pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Já a Lei Geral do Processo Administrativo Federal[75], apesar de não ser completamente omissa, é bastante tímida e vaga em relação ao acesso do sujeito passivo aos autos, assegurando ao administrado alguns poucos direitos:

---

[74] CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária. O dever de observância ao devido processo legal e motivação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 164, p. 32-42, mai. 2009, p. 32.
[75] Lei nº 9.784/1999.

> Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:
> I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;
> II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;
> III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;
> IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

Conforme a literalidade do inciso III do art. 38 supratranscrito, garante-se ao administrado vista e cópia dos autos, sem qualquer menção ao prazo, à forma, ou às exigências formais para que isso ocorra.

Para agravar a situação, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, proíbe expressamente que os processos fiscais relativos a tributos e contribuições federais saiam dos órgãos da Secretaria da Receita Federal, exceto nos casos expressamente previstos:

> Art. 38. Os processos fiscais relativos a tributos e contribuições federais e a penalidades isoladas e as declarações não poderão sair dos órgãos da Secretaria da Receita Federal, salvo quando se tratar de:
> I - encaminhamento de recursos à instância superior;
> II - restituições de autos aos órgãos de origem;
> III - encaminhamento de documentos para fins de processamento de dados.
> § 1º Nos casos a que se referem os incisos I e II deverá ficar cópia autenticada dos documentos essenciais na repartição.
> § 2º É facultado o fornecimento de cópia do processo ao sujeito passivo ou a seu mandatário.

Não há, portanto, na legislação competente, qualquer previsão de forma da vista dos autos e não há a possibilidade de carga do respectivo caderno processual, nem mesmo por advogado devidamente habilitado, caderno este que, muitas vezes, pode possuir dezenas de volumes, sendo certo que a digitalização dos processos físicos ainda não é uma realidade alcançada em todo o território brasileiro, mas apenas em parcela dos seus entes federados.

Consequentemente, a forma de acesso aos autos e de obtenção de cópias fica a cargo de ato administrativo sem qualquer vinculação consistente a texto de lei. Ou seja, sem determinação do Poder Legislativo, a Administração Pública, parte diretamente interessada no processo administrativo fiscal, encontra-se livre para

definir o acesso do sujeito passivo ao processo e estabelecer as mais variadas burocracias, muitas vezes desnecessárias e protelatórias, restando ao cidadão contar com a fiscalização e efetivação dos princípios do contraditório e da ampla defesa pelo Poder Judiciário nos casos concretos, o que evidentemente causa inequívoco prejuízo aos sujeitos passivos.

Outra questão que se destaca na legislação processual administrativa é a forma de intimação do sujeito passivo, descrita no já mencionado art. 23 do Decreto nº 70.235/1972.

A partir da leitura do dispositivo supramencionado, o que se denota é a preocupação em intimar formalmente, mas não de dar ciência efetiva ao administrado. Primeiramente, merece destaque o §3º do referido artigo, que registra não haver ordem de preferência entre as intimações pessoal, por via postal ou por meio eletrônico, ficando a escolha sujeita à discricionariedade do agente público.

Além disso, conforme teor do §1º, basta a tentativa por meio de uma das referidas formas de intimação para que, em seguida, já seja possível a intimação através de publicação do ato em edital. Ou seja, se a intimação por via postal, geralmente a preferida dos órgãos administrativos, retorna por uma falha da entidade responsável pelos serviços postais desempenhados no território nacional em encontrar o endereço do destinatário, já será possível, em ato contínuo, a realização da intimação por intermédio de publicação editalícia, tornando mínimas as chances de efetiva ciência do sujeito passivo, tendo em vista que dificilmente os contribuintes em geral consultam seus nomes em editais publicados por órgãos de imprensa oficial.

Com base nos textos legais e na jurisprudência federal ora expostos, é possível afirmar que as garantias processuais devem ser efetivadas desde os processos administrativos, no entanto, a legislação que regulamenta o processo administrativo fiscal, aqui visto apenas em seu âmbito federal, ainda se mostra um tanto quanto insuficiente para justificar a presunção de certeza e liquidez que é conferida à certidão de dívida ativa, título executivo que representa o crédito tributário, e a falta de meios amplos e não onerosos de defesa ao executado pelo processo de execução fiscal.

Para complementação do problema, a própria estrutura da Administração Federal já demonstra a falta de independência para julgamentos administrativos fiscais diante da subordinação ao órgão fiscalizador, cujo chefe, o Secretário da

Receita Federal do Brasil, é o responsável pela nomeação de todos os julgadores[76], o que pode, evidentemente, influenciar na apreciação das controvérsias fiscais, que são de interesse da Fazenda.[77]

O objetivo prioritariamente arrecadatório da formatação estrutural dos julgamentos só se corrobora quando se observa a prioridade de julgamento para processos com valores bilionários[78] e a desvalorização das impugnações protocoladas pelos pequenos contribuintes, com dívidas abaixo de R$ 20,000,00 (vinte mil reais), o que se confirma pelo crescimento do crédito tributário analisado, por exemplo, em 2017, em comparação ao ano anterior:

> As 14 Delegacias de Julgamento (DRJs), que constituem a 1ª instância dos processos administrativos fiscais, julgaram pouco mais de 77 mil casos em 2017, que totalizam R$ 227 bilhões em crédito tributário. O valor é 87% maior que o montante correspondente às mais de 35 mil decisões proferidas no ano anterior. Quanto aos julgamentos de 2017, 84,4% do crédito tributário foi mantido e 15,6% foi exonerado. Os dados constam no relatório de gestão entregue pelo Ministério da Fazenda ao Tribunal de Contas da União (TCU) em abril de 2018.[79]

---

[76] Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011:
Art. 1º: [...]
§ 1º As Turmas Ordinárias podem ter até 2 (duas) Turmas Especiais a elas vinculadas, que serão instaladas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil no ato de designação dos respectivos julgadores e terão a mesma competência para julgamento atribuída às Turmas Ordinárias a que se vinculam.
§ 2º As Turmas Ordinárias são dirigidas por um presidente nomeado entre os julgadores, sendo uma delas presidida pelo Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que também exerce a função de julgador.
§ 3º As Turmas Especiais possuem caráter temporário, são integradas por julgadores pro tempore e dirigidas pelo Presidente da Turma Ordinária a que se vincula.
§ 4º A nomeação de Presidentes de Turmas e a designação de julgadores, titulares ou pro tempore, são de competência do Secretário da Receita Federal do Brasil.
[...]

[77] SILVA, Eivany; RIBEIRO, Adriana Oliveira. Contencioso administrativo fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 157, p. 68-75, out. 2008, p. 72.

[78] **Portaria RFB nº 999, de 19 de julho de 2013:**
Art. 2º Serão distribuídos prioritariamente às turmas e aos julgadores os processos administrativos fiscais que:
[...]V – tratem de exigência de crédito tributário ou tenham por objeto compensação de débito de valor superior a R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais);
[...]
IX – tratem de exigência de crédito tributário ou tenham por objeto compensação de débito de valor superior a R$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e, cumulativamente, tenham como parte sujeito passivo submetido ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado de que tratam as Portarias RFB nº 2.356, de 14 de dezembro de 2010, e 1.793, de 12 de dezembro de 2013, ou sujeito passivo integrante do Projeto Grandes Devedores (PROGRAN) de que trata a Portaria PGFN nº 565, de 1º de junho de 2010.

[79] RACANICCI, Jamile. **Crédito tributário analisado por delegacias de julgamento cresceu 87%.** Disponível em: < https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/credito-analisado-drjs-2017-cresceu-87-06052018 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

Alterações mais atuais no regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais[80], como os julgamentos em lote, também são preocupantes e evidenciam a clara minimização da já escassa participação do contribuinte na constituição definitiva do crédito, mesmo nos casos de processos administrativos tornados contenciosos. Afinal, não se pode ignorar o fato de que o CARF deve realizar a análise dos fatos, o que fica comprometido com a utilização de casos paradigmas aplicados em lotes de processos.[81]

Qualquer um que perceba a possibilidade iminente de prejuízo em sua liberdade ou patrimônio possui, evidentemente, o direito de se defender. É certo que a inclusão do nome de uma pessoa como responsável em título extrajudicial configura-se como um caso indiscutível de iminente prejuízo patrimonial, não sendo diferente na relação tributária.[82] No entanto, a Administração Tributária muitas vezes parece não concordar com tal conclusão.

Anda bem Fábio Calcini ao destacar a forma "*incontinenti* e automática" como muitas vezes é feita a imposição de responsabilidade tributária, com a inclusão de responsáveis pelo débito tributário sem o respeito ao devido processo legal, o que é feito inclusive no próprio lançamento tributário sem, contudo, garantir o direito de defesa, sob o argumento de que tais defesas, no que tange à responsabilidade do sujeito passivo, só seria cabível perante o Poder Judiciário, após possível inscrição em dívida ativa.[83]

Não é outro o entendimento de Hugo de Brito Machado, que destaca o evidentemente inconstitucional costume da Administração Tributária de intimar o responsável, cientificando-o do teor do auto de infração lavrado, apenas para fins de possibilitar sua inclusão nominal na certidão de dívida ativa.[84]

---

[80] Portaria MF nº 153, de 17 de abril de 2018.

[81] RACANICCI, Jamile; MENDES, Guilherme. **Carf muda regimento e amplia aplicação de recursos repetitivos.** Disponível em: < https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-muda-regimento-promove-admissibilidade-em-bloco-e-altera-prazos-e-atribuicoes-19042018 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[82] MACHADO, Hugo de Brito. O responsável tributário e o direito de defesa no procedimento administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 160, p. 43-50, jan. 2009, p. 48.

[83] CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária. O dever de observância ao devido processo legal e motivação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 164, p. 32-42, mai. 2009, p. 32.

[84] MACHADO, Hugo de Brito. O responsável tributário e o direito de defesa no procedimento administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 160, p. 43-50, jan. 2009, p. 43.

Nesse contexto, é imperioso destacar que o Decreto nº 70.235/1972 assegura o direito de defesa no processo administrativo fiscal sob pena de nulidade[85], não havendo mais clara preterição do direito de defesa do que não oportunizar a formulação de objeções ao auto de infração que, afinal, imputa o cometimento de ilegalidade aos sujeitos passivos, dentre os quais está incluído o responsável tributário juntamente com o contribuinte.[86]

Comportamentos como os exemplificados por parte do Fisco, muitas vezes aplicados a casos gritantemente necessitados de revisão, parecem nos guiar à conclusão de que é crescente a mitigação do princípio da verdade material nos processos administrativos fiscais, princípio este que deveria permear toda a construção do crédito tributário, em especial sua fase litigiosa[87], quando existente.

Pode-se afirmar que o princípio da verdade material é o segmento mais relevante do que tange à diferenciação entre as jurisdições administrativa e judicial, até mesmo por estar conectado a outros princípios basilares do processo administrativo fiscal federal, como os princípios da oficialidade e do informalismo.[88]

Conforme regulamentam os artigos 36 e 37 da Lei nº 9.784/99[89], a oficialidade, inerente ao processo administrativo, determina que o órgão julgador administrativo deve, de ofício, procurar provas relativas à reconstrução do fato jurídico que dá origem ao conflito, o que se contrapõe, em evidência, à inércia presente como regra geral do processo judicial, expressamente mencionada no art. 141[90] do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015).[91]

---

[85] Art. 59, inciso II.

[86] MACHADO, Hugo de Brito. O responsável tributário e o direito de defesa no procedimento administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 160, p. 43-50, jan. 2009, p. 49-50.

[87] Decreto nº 70.235/1972:
Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

[88] ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Princípio da verdade material e processo administrativo fiscal de compensação. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. v. 2. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 5.

[89] Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.
Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

[90] Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

[91] ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Princípio da verdade material e processo administrativo fiscal de compensação. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. v. 2. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 5-6.

Outros dispositivos da legislação vigente, em uma análise perfunctória, parecem caminhar em sentido oposto, como por exemplo a própria preclusão temporal[92] já mencionada neste estudo, que estabelece a impossibilidade de, em regra, o contribuinte apresentar provas documentais após a ocasião da impugnação.

Todavia, tal limitação da instrução processual administrativa presente na legislação específica do processo administrativo fiscal mitiga o direito de defesa do contribuinte e o próprio princípio da oficialidade quando comparada à previsão da legislação geral do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, mais especificamente no *caput* do art. 38 da Lei nº 9.784/1999, que define que "o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo", deixando amplo espaço para produção de provas até o momento da decisão administrativa e enaltecendo a busca da verdade material.[93]

Lamentavelmente, essa aparente oposição entre dispositivos legais ainda não parece estar com sua solução estabilizada no âmbito da jurisprudência administrativa.

Perante incitação recursal por recurso especial do contribuinte, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – proferiu, por maioria dos votos, o acórdão nº 9101-002.781, cuja ementa segue abaixo transcrita:

> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
> Ano-calendário: 2004
> RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38.
> É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.[94]

---

[92] Prevista no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

[93] PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Carf busca definir prazo máximo para apresentação de provas documentais. **Revista Consultor Jurídico**, mar. 2019. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2019-mar-20/direto-carf-carf-busca-definir-prazo-apresentacao-provas-documentais>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[94] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.781**. Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator: Gerson Macedo Guerra, Redatora Designada: Conselheira Cristiane Silva Costa, julgado em 06 de abril de 2017. Disponível em: < file:///C:/Users/Nathalia/Downloads/Decisao_14098000308200974%20(2).PDF >. Acesso em: 31 mai. 2019.

O referido acórdão, com julgamento ocorrido em 6 de abril de 2017, entendeu a favor do contribuinte afirmando que os processos administrativos devem necessariamente observar o princípio da formalidade moderada, de modo a adequar meios e fins, assegurar a produção de provas pelos contribuintes e garantir o cumprimento da estrita legalidade no sentido de que só se sustentem os lançamentos tributários que cumpram as exigências legais. A Turma concluiu, pois, pela aplicação do art. 38 da Lei nº 9.784/1999 e, por conseguinte, pela possibilidade de apresentação de documentos após a impugnação administrativa.[95]

Por outro lado, temos o acórdão nº 9101-002.774, da mesma Turma, no seguinte sentido:

> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
> Ano-calendário: 2004
> JUNTADA DOCUMENTOS. FASE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE.
> Apenas é admitida juntada de documentos posteriormente à apresentação de Impugnação, nas hipóteses previstas no §4º, do artigo 16, do Decreto 70.235/72. Não demonstrada a ocorrência de uma daquelas hipóteses, não há como se conhecer prova juntada aos autos posteriormente.[96]

O referido acórdão, julgado pela mesma Turma, na mesma sessão e em relação ao mesmo tributo da decisão anteriormente comentada (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ), por voto de qualidade, expressou entendimento diametralmente oposto ao do acórdão nº 9101-002.781, reformando a decisão da turma ordinária que havia acolhido embargos de declaração do contribuinte e convertido o julgamento em diligência relativa à prova trazida após a impugnação. A fundamentação utilizou o §4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972, concluindo que não havia sido demonstrado pelo contribuinte nenhuma das exceções previstas no referido parágrafo para justificar a juntada de provas posteriormente à impugnação.[97]

---

[95] PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Carf busca definir prazo máximo para apresentação de provas documentais. **Revista Consultor Jurídico**, mar. 2019. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2019-mar-20/direto-carf-carf-busca-definir-prazo-apresentacao-provas-documentais>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[96] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.774**. Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator: Gerson Macedo Guerra, julgado em 06 de abril de 2017. Disponível em: < file:///C:/Users/Nathalia/Downloads/Decisao_19515003291201004.PDF >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[97] PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Carf busca definir prazo máximo para apresentação de provas documentais. **Revista Consultor Jurídico**, mar. 2019. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2019-mar-20/direto-carf-carf-busca-definir-prazo-apresentacao-provas-documentais>. Acesso em: 31 mai. 2019.

A 3ª Turma da CSRF[98], por sua vez, tem pacificado o entendimento de que o art. 38 da Lei 9.784/1999 flexibilizou o rigoroso teor do art. 16 do Decreto 70.235/1972. Já a 2ª Turma da CSRF[99] parece firme no sentido de aplicar a norma obtida a partir do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 sem a influência da Lei nº 9.784/1999 ou dos demais princípios considerados pelas demais seções para o deferimento de provas posteriormente à apresentação da impugnação.[100]

Essa relevante discrepância na consideração das provas na busca, ou não, pela verdade material dentro do próprio CARF, órgão julgador administrativo colegiado e de composição paritária, acaba por constituir a questão derradeira que nos encaminha para uma reflexão acerca das formas de defesa à disposição do executado por dívida tributária através de execução fiscal. Tal reflexão deve considerar necessariamente a origem do título executivo e o quão consistente seria a sua presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, já que são decisões como

---

[98]Ementa:
Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Data do fato gerador: 14/05/2004
PROVAS. VERDADE MATERIAL.
Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando comprovam inequivocamente a certeza e liquidez do direito creditório declarado na Declaração de Compensação (Dcomp) transmitida.
(BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9303-007.855**. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relatora: Vanessa Marini Cecconello, julgado em 22 de janeiro de 2019. Disponível em: < file:///C:/Users/Nathalia/Downloads/Decisao_10768720166200711.PDF >. Acesso em: 31 mai. 2019).

[99] Ementa:
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Exercício: 2007
IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE. [...]
NORMAS PROCESSUAIS. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.
As provas devem ser apresentadas por oportunidade da Impugnação, sob pena de serem abarcadas pelo instituto da preclusão processual. [...]
NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.
Notificação de Lançamento lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, goza dos pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da lei. Corretamente seguido o Processo Administrativo Fiscal, não há que se falar em cerceamento de defesa.
(BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2202-004.937**. Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator: Ricardo Chiavegatto de Lima, julgado em 12 de fevereiro de 2019. Disponível em: < file:///C:/Users/Nathalia/Downloads/Decisao_10480722745201010%20(1).PDF >. Acesso em: 31 mai. 2019).

[100] PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Carf busca definir prazo máximo para apresentação de provas documentais. **Revista Consultor Jurídico**, mar. 2019. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2019-mar-20/direto-carf-carf-busca-definir-prazo-apresentacao-provas-documentais>. Acesso em: 31 mai. 2019.

essas que precedem o surgimento do título executivo nos casos em que o contribuinte se insurge contra o crédito no âmbito administrativo.

Se uma certidão de dívida ativa surge apenas pelo fato de um recurso especial administrativo ser distribuído para a 2ª Turma da CSRF e não ter a juntada de provas admitida, e, por sua vez, uma outra CDA deixa de existir pela distribuição de recurso similar para a 3ª Turma da CSRF, que acata a juntada de provas e julga procedente o recurso, até que ponto não se pode considerar temerária a força executória que carrega tal título executivo extrajudicial e a sua proteção em relação aos meios não onerosos de defesa no processo de execução fiscal?

3 EXECUÇÃO FISCAL, OS MEIOS DE DEFESA DO EXECUTADO E A EFETIVIDADE DA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Uma vez delineados alguns aspectos básicos concernentes à relação entre o Fisco e o contribuinte até que haja o surgimento do título executivo, ou seja, da certidão de dívida ativa, afigura-se possível uma abordagem sobre o processo de execução fiscal com o escopo de realizar análise crítica das possibilidades de defesa à disposição do executado por dívida tributária e dos respectivos graus de efetividade desses meios de impugnação do crédito exequendo.

3.1 A ação de execução fiscal

A existência presumida dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade da certidão de dívida ativa é essencial para o surgimento da execução fiscal que, nas palavras de James Marins, constitui-se um "processo autônomo que exclui discussões de mérito", motivo pelo qual não haveria a possibilidade de contestação, mas apenas de embargos à execução como opção típica de impugnação, já que o objeto do referido processo seria exclusivamente a expropriação de bens do executado.

Assim, a execução fiscal limita-se ao que foi verificado no procedimento administrativo, observando-se as formalidades indispensáveis ao reconhecimento pleno do crédito inscrito em dívida ativa e discriminado na certidão de dívida ativa.[101]

É certo ainda o não cabimento da ação de execução fiscal para cobrança de crédito não incluído no rol daqueles passíveis de inscrição em dívida ativa e delimitados pela Lei nº 4.320/1964, como, por exemplo, para obtenção de ressarcimento de valores indevidamente pagos ou creditados em situações de fraude comprovada.

Mesmo que a Fazenda Pública disponha de outro título executivo que não seja a certidão de dívida ativa, não poderá manejar execução fiscal, ou seja, no caso de uma condenação de honorários advocatícios em favor da Fazenda Pública, por exemplo, o crédito deverá ser cobrado através do cumprimento de sentença[102], não

---

[101] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 2.3.
[102] Regulamentado pelo art. 523 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015.

havendo possibilidade de ser lavrada uma CDA para instrumentalizar uma execução fiscal.[103]

O art. 1º da Lei de Execução Fiscal[104] define que este tipo de ação executiva disponível para a Fazenda Pública se constitui em procedimento regido por norma especial, admitindo-se a aplicação do Código de Processo Civil de forma subsidiária. Assim, segundo Rita Dias Nolasco e Victor Menezes Garcia, "em regra, para que o CPC possa ser aplicado às execuções fiscais será necessária a observância de dois requisitos, quais sejam ponto omisso e ausência de contrariedade"[105].

Leonardo Carneiro da Cunha, por sua vez, aduz que, "na verdade, aplicam-se à execução fiscal as normas do Código de Processo Civil, com as alterações e particularidades previstas na referida Lei 6.830/1980"[106].

Este último entendimento provavelmente é resultado da insuficiência e, quiçá, defasagem da regulamentação dada ao procedimento executivo fiscal pela LEF, culminando no resultado natural de uma robusta aplicação das normas provenientes do Código de Processo Civil – CPC – à ação de execução fiscal.

É certo, no entanto, que a norma subsidiária prevista no Código de Processo Civil precisa ser compatível com o sistema da execução fiscal. Logo, nos casos de incompatibilidade, é preciso que o juízo realize processo integrativo para sanar a omissão sem o uso dos dispositivos do CPC.[107]

Da mesma forma, no caso de a dívida sob execução possuir natureza tributária, também não deverá ser utilizado o CPC nas situações em que restar evidenciada a sua incompatibilidade com os termos da legislação tributária, sendo

---

[103] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 399-399.

[104] Lei 6.830/1980:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

[105] NOLASCO, Rita Dias; GARCIA, Victor Menezes. **Execução Fiscal à luz da jurisprudência [livro eletrônico]**: lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo de acordo com o novo CPC. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, art. 1º, 1.1.

[106] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 398.

[107] NOLASCO, Rita Dias; GARCIA, Victor Menezes. **Execução Fiscal à luz da jurisprudência [livro eletrônico]**: lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo de acordo com o novo CPC. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, art. 1º, 1.1.

este o mais amplo campo de atuação dos textos normativos presentes na Lei de Execução Fiscal.[108]

Importante, ainda, mencionar o que pode ser considerado como mais uma prerrogativa em benefício da Fazenda Pública: a desnecessidade de instruir a petição inicial da execução fiscal com o demonstrativo de cálculo do débito, entendimento este consolidado pelo STJ através da Súmula nº 559, cuja redação conclui que "em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito não previsto no art. 6º da Lei n. 6.830/1980[109]".[110]

Outro aspecto relevante e relativo à execução fiscal é o fato de que as Fazendas Públicas, em cada uma de suas esferas, fixam valores como limites para a promoção ou não da ação. No âmbito federal, ao qual limitamos este estudo, os débitos de até R$ 1.000,00 (mil reais) não são inscritos em dívida ativa, ao passo que os de valores aferidos até R$ 20.000,00 (vinte mil reais) são inscritos, porém não executados[111].

Porém, não cabe ao Poder Judiciário verificar tal limite para extinção do processo, ficando tal avaliação facultada ao ente público, conforme Súmula nº 452 do STJ, que assim aduz: "A extinção das ações de pequeno valor é faculdade da Administração Federal, vedada a atuação judicial de ofício". Logo, uma vez expedida a certidão de dívida ativa, cabe execução fiscal, mesmo que o valor nela inscrito seja pouco expressivo.[112]

Em regra, a execução fiscal pode ser ajuizada pela Fazenda Pública, isto é, União, Estados, Municípios, Distrito Federal e suas respectivas autarquias e fundações públicas. Porém, é possível a celebração de convênio entre os entes

---

[108] NOLASCO, Rita Dias; GARCIA, Victor Menezes. **Execução Fiscal à luz da jurisprudência [livro eletrônico]**: lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo de acordo com o novo CPC. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, art. 1º, 1.1.

[109] Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:
I - o Juiz a quem é dirigida; II - o pedido; e III - o requerimento para a citação.
§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.
§ 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.
§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.
§ 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.

[110] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 2.3.

[111] Conforme Portaria 75, de 22 de março de 2012, do Ministro de Estado da Fazenda, alterada pela Portaria MF 130, de 19 de abril de 2012.

[112] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 400-401.

públicos e empresas públicas ou sociedades de economia mista no intuito de que essas promovam a execução fiscal. Além disso, admite-se que a Fazenda Pública cobre através da execução fiscal créditos de instituições privadas a ela cedidos.[113]

Já o polo passivo deve ser ocupado pelo devedor que nominalmente consta da certidão de dívida ativa, por seus sucessores a qualquer título ou ainda por garantidor da dívida ou pessoa legalmente obrigada a satisfazer a obrigação, como o fiador, o espólio, a massa falida e o responsável.

Conforme inciso I do §5º do art. 2º da LEF[114], tanto o devedor quanto os demais responsáveis devem estar designados no termo de inscrição de dívida ativa, porém, considerando o teor do art. 4º da mesma lei[115], o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento[116] no sentido de não ser necessário que conste da CDA o nome do responsável, desde que comprovada, desde logo, sua responsabilidade pela dívida objeto da execução.[117]

Nas execuções em geral, nelas incluídas os autos dos executivos fiscais, é o patrimônio do devedor que responde pela dívida, no entanto, em determinadas situações, a lei, o negócio jurídico ou o cometimento de ilícito podem fazer com que o patrimônio de terceiro responda por débito contraído pelo devedor titular da relação jurídica obrigacional. Nesses casos, o terceiro passa a ser parte e responde pela dívida com seu patrimônio.[118]

O Código de Processo Civil de 2015 trouxe a desconsideração da personalidade jurídica como forma de intervenção de terceiro positivada no intervalo de regras compreendidas entre os artigos 133 a 137. Tal incidente, que pode ser provocado em qualquer fase processual, inclusive em grau de recurso, pressupõe o

---

[113] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 400-403-404.

[114] § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:
I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; [...]

[115] Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra: [...]
V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; [...]

[116] Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 272236/SC**. Primeira Turma. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 17 de abril de 2001, publicado no DJ em 25/06/2001 p. 120. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200000812560&dt_publicacao=25/06/2001>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[117] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 400-406-407.

[118] SILVA, Beclaute Oliveira. Desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC. In: EHRHARDT JR, Marcos (coord.). **Impactos do novo CPC e do EDP no Direito Civil Brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 22.

contraditório pleno, sendo obrigatória a citação do réu e a sua efetiva participação com ampla possibilidade de instrução probatória.[119]

Diante de tais previsões legais, surge a necessária provocação do Superior Tribunal de Justiça sobre uma possível aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica às ações de execução fiscal, já que o *caput* do art. 134 do CPC/2015[120] inclui as execuções de títulos executivos extrajudiciais nas hipóteses de cabimento do referido incidente.

Contudo, não obstante a problemática já mencionada sobre a inexistência de clara instrução probatória no âmbito do processo administrativo fiscal para um embasamento mínimo da responsabilização dos sócios da devedora principal do crédito tributário, o posicionamento mais recente do Superior Tribunal de Justiça representou mais uma derrota para os contribuintes.

Ao julgar o REsp 1.786.311/PR[121], a Segunda Turma do STJ decidiu, à unanimidade de votos, pela impossibilidade de instauração de incidente de

---

[119] SILVA, Beclaute Oliveira. Desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC. In: EHRHARDT JR, Marcos (coord.). **Impactos do novo CPC e do EDP no Direito Civil Brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 21;25-26.

[120] Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

[121] REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração. II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida. III - Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ. IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014). V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito. VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.

desconsideração da personalidade jurídica para o redirecionamento da execução fiscal. A decisão colegiada, confiante na pacificação do entendimento pelo Tribunal[122], fundamentou-se no sentido de que, pelo princípio da especialidade, haveria incompatibilidade entre o regime geral estabelecido pelo Código de Processo Civil de 2015 e as previsões da lei especial (LEF), já que a última não comportaria apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, tampouco a suspensão automática do processo, o que implicaria em colisão direta com o teor do §3º do art. 134 do CPC/2015[123].

Interessante ainda o destaque de trecho do voto do Ministro Relator Francisco Falcão que, com argumentação claramente consequencialista[124], confirma uma crescente tendência do Poder Judiciário em pautar a análise das ações de execução fiscal a partir de um contexto que pressupõe a má-fé da parte executada, desamparando aqueles que são responsabilizados sem a devida diligência instrutória por parte do Fisco na seara administrativa:

> Assim, verifica-se que, do ponto de vista prático da cobrança do crédito tributário, a exigência de instauração do incidente de desconsideração dificultaria a persecução de bens do devedor e facilitaria a dilapidação patrimonial, além de transferir à Fazenda Pública o ônus desproporcional de ajuizar medidas cautelares fiscais e tutelas provisórias de urgência para evitar os prejuízos decorrentes do risco que se colocaria à satisfação do crédito.

Já em relação à citação nos executivos fiscais, o art. 8º da LEF traz as seguintes determinações:

> Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.786.311 - PR. Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão, julgado em 09 de maio de 2019, publicado no DJe em 14/05/2019. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/708829624/recurso-especial-resp-1786311-pr-2018-0330536-4/inteiro-teor-708829705?ref=serp >. Acesso em: 31 mai. 2019).

[122] Nesse sentido, trecho do voto do Relator: "A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está se assentando no sentido de ser desnecessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (arts. 133 e seguintes do CPC⁄2015) para se proceder ao redirecionamento da execução da pessoa jurídica em face dos sócios-administradores."

[123] § 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

[124] "O consequencialismo seria um conjunto de teorias que entende que uma decisão deve ser avaliada em maior ou menor grau pelas consequências que traz. Isto é, uma ação poderia ser boa ou ruim, justa ou injusta, válida ou inválida, a depender também dos resultados que produz". (CHRISTOPOULOS, Basile. Judiciário não pode ser refém das consequências das suas decisões. **Revista Consultor Jurídico**, jun. 2017. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2017-jun-22/basile-christopoulos-juiz-nao-refem-consequencialismo#author >. Acesso em: 31 mai. 2019).

> I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;
> II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;
> III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;
> IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exeqüente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.
> § 1º - O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.
> § 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

O *caput* do art. 8º da LEF não deixa dúvidas quanto à força executiva da CDA e sua presunção de liquidez e certeza ao determinar a citação para que o executado, no prazo de 5 (cinco) dias, efetue o pagamento ou garanta a execução da dívida consubstanciada na Certidão de Dívida Ativa, de modo que não se vislumbra uma possibilidade imediata e não onerosa de impugnação do débito imputado ao sujeito passivo.

A partir do dispositivo supratranscrito, denota-se que a citação na execução fiscal deve ser feita, *a priori*, por intermédio de comunicação postal expedida pelo órgão responsável pelo serviço postal no território nacional. No entanto, o inciso I do dispositivo legal em questão prevê a possibilidade de a Fazenda Pública escolher a forma de citação, o que deve ser interpretado em conformidade com as hipóteses de citação por edital previstas no CPC/2015[125], já que estas não estariam derrogadas pelas disposições da LEF, que não traz peculiaridades incompatíveis com o regramento comum.[126]

Apesar de ter sido publicada na vigência do Código de Processo Civil de 1973, a Súmula nº 414 do STJ, a qual expõe que “a citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades”, continua com seu entendimento preservado mesmo após o advento do CPC/2015, havendo, inclusive,

---

[125] Art. 256. A citação por edital será feita:
I - quando desconhecido ou incerto o citando; II - quando ignorado, incerto ou inacessível o lugar em que se encontrar o citando; III - nos casos expressos em lei.

[126] NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa. Notas sobre alguns reflexos do novo CPC no processo de execução fiscal. In: CIANCI, Mirna et al (coord.). **Novo código de processo civil**: Impactos na legislação extravagante e interdisciplinar. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 325-326.

previsão legal de sanção ao exequente que promover citação editalícia em desconformidade com as hipóteses expressamente autorizadas[127]. Portanto, o âmbito de escolha da Fazenda Pública quanto à forma de citação no processo de execução fiscal se restringe às opções de citação pelos correios ou por oficial de justiça, não abarcando a citação mediante a publicação de edital.[128]

3.2 Código de Processo Civil x Lei de Execução Fiscal

Ao se falar em execução fiscal, a questão da aplicação de lei especial e anterior (LEF) ou de lei nova e geral (CPC/2015) inevitavelmente ganha relevo, considerando toda a dificuldade de interpretação de texto de lei editado em 1980 (LEF), anterior à Constituição Federal vigente, em conjunto com texto de 2015 (CPC/2015), elaborado para atender às mais contemporâneas necessidades processuais dos tutelados.

Tendo em vista que alguns dos institutos fundamentais da execução fiscal não se encontram disciplinados pela Lei de Execução Fiscal, o diálogo das fontes, com o surgimento do novo Código de Processo Civil, continua sendo essencial para possibilitar a compreensão adequada dessa ação executiva.[129] Afinal, apesar de a matriz de sua regulamentação estar na Lei nº 6.830/1980, os executivos fiscais estão incluídos entre as execuções por quantia certa, da qual se ocupa o CPC/2015.[130]

Pretendendo uma maior eficiência na cobrança dos créditos em favor da Fazenda Pública, a Lei nº 6.830/1980 substituiu o procedimento geral regulamentado pelo Código de Processo Civil. No entanto, mesmo diante do caráter especial da

---

[127] CPC/2015:
Art. 258. A parte que requerer a citação por edital, alegando dolosamente a ocorrência das circunstâncias autorizadoras para sua realização, incorrerá em multa de 5 (cinco) vezes o salário-mínimo.
Parágrafo único. A multa reverterá em benefício do citando.

[128] NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa. Notas sobre alguns reflexos do novo CPC no processo de execução fiscal. In: CIANCI, Mirna et al (coord.). **Novo código de processo civil**: Impactos na legislação extravagante e interdisciplinar. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 326-327.

[129] NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa. Notas sobre alguns reflexos do novo CPC no processo de execução fiscal. In: CIANCI, Mirna et al (coord.). **Novo código de processo civil**: Impactos na legislação extravagante e interdisciplinar. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2016,p. 325.

[130] CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 29-30.

LEF, as disposições do CPC/2015 devem ser utilizadas como fonte subsidiária e, inclusive, integradora.[131]

Com alicerce na teoria do diálogo das fontes, é factível a aplicação simultânea ou complementar de lei especial e geral, de modo que lei posterior de caráter geral pode ser utilizada mesmo no caso de contrariar disposição de lei especial, desde que haja uma interpretação com coerência e coordenação.[132]

Parte da doutrina baseia-se na referida teoria emprestando-lhe uma conotação protetiva do crédito tributário baseada em sua finalidade. Prestigia-se o dever de pagar tributo como viabilizador das políticas sociais em detrimento de uma proteção do contribuinte. Assim, partindo da premissa de que a Constituição Federal de 1988 não operou mudança axiológica no que tange à predominância do crédito tributário, entende-se que seria possível a aplicação do CPC em substituição à LEF quando aquele implementar procedimentos mais céleres e efetivos para a cobrança do crédito.[133]

É com esse entendimento em prol da Fazenda Pública que se alinha o Parecer nº 618/2016, elaborado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que, seguindo a fundamentação já desenvolvida através do Parecer nº 1.732/2007, assim conclui:

> Com base no ora exposto, verifica-se que é possível e adequado sustentar a existência de um microssistema da cobrança do crédito fazendário, sobretudo o de natureza tributária, que justifica a aplicação da Teoria do Diálogo da Fontes, como mecanismo apto a superar as perplexidades hermenêuticas existentes, para que se tenha uma cobrança efetiva de fato. [134]

Diante do entendimento acima enfatizado, é possível deduzir uma propensão doutrinária em desfavor dos contribuintes, visando garantir a efetividade do procedimento de cobrança dos créditos tributários através da utilização do diálogo das fontes.

---

[131] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 2.

[132] NOLASCO, Rita Dias; GARCIA, Victor Menezes. **Execução Fiscal à luz da jurisprudência [livro eletrônico]**: lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo de acordo com o novo CPC. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, art. 1º, 1.1.

[133] NOLASCO, Rita Dias; GARCIA, Victor Menezes. **Execução Fiscal à luz da jurisprudência [livro eletrônico]**: lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo de acordo com o novo CPC. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, art. 1º, 1.2.

[134] BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016**. Disponível em: < http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf >. Acesso em: 31 mai. 2019.

Por outro lado, há corrente bastante discrepante em relação à utilização do CPC nos executivos fiscais. Compreendendo a execução fiscal como parte da execução em geral, afirma-se que, apesar de a especialidade do tema conceder prerrogativas à satisfação do crédito da Fazenda Pública, tal especialidade não supera os princípios gerais que regulamentam o tema.

Tal entendimento caminha no sentido de enfatizar os dispositivos constitucionais de 1988, de modo a reservar espaço de alta consideração à defesa dos direitos do devedor, com a aplicação integral das garantias processuais disponíveis para as diferentes espécies de procedimento, sob pena de configuração de arbítrio.[135]

A Lei nº 11.382/2006 implantou profundas modificações no Código de Processo Civil de 1973 (CPC/1973) e criou novos padrões a serem seguidos pelos processos de execução, o que foi mantido em sua essência pelo CPC/2015 que, inclusive, em seu art. 771, traz expressamente a possibilidade de aplicação das regras processuais civis gerais aos procedimentos especiais de execução, o que, por óbvio, inclui os executivos fiscais.

Não se nega, portanto, a aplicabilidade do Código de Processo Civil às execuções fiscais, no entanto, essa nova execução fiscal, aparentemente criada com raciocínio hermenêutico extremo, deve ter seus limites cuidadosamente questionados, já que se trata de caso claro de antinomia entre os critérios de especialidade (LEF – lei especial) e o cronológico (CPC/2015 – lei nova, mas geral), o que, em tese, seria resolvido com a prevalência da regra especial sobre a cronológica, o que justificaria apenas a aplicação subsidiária do CPC/2015 à execução fiscal.[136]

Diante dos argumentos conflitantes expostos, é certo que, mais uma vez, questão de suma importância dentro da temática tributária acaba sendo deixada a cargo do Poder Judiciário, ante a impossibilidade de serem alcançadas soluções minimamente uníssonas a respeito da aplicação do CPC/2015 ao processo de execução fiscal a partir da simples literalidade dos dispositivos legais e dos critérios hermenêuticos mais usuais.

---

[135] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 2.

[136] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 2.1.

3.3 Meio típico de defesa: os embargos à execução fiscal

Como retromencionado, o crédito deve ser líquido, certo e exigível, o que, no caso da execução fiscal, é garantido pelo regular lançamento tributário, que autoriza a existência presumida desses requisitos, motivo pelo qual não se admite contestação, mas apenas a oposição de embargos, visto que a expropriação de bens do executado seria o objeto da execução, excluindo a possibilidade de considerações quanto ao mérito nos autos executivos.[137]

Assim, como forma típica de defesa, o executado pode oferecer embargos, dispondo de 30 (trinta) dias para o seu manejo, contados de umas das opções elencadas nos incisos do art. 16 da Lei nº 6.830/1980, quais sejam: "I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; III - da intimação da penhora". Além disso, conforme determinação expressa da LEF[138], "não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução", o que será abordado mais a frente. [139]

Sobre a contagem do prazo, conforme teor art. 219 do CPC/2015, deve ser feita em dias úteis, já que, apesar da natureza de ação dos embargos à execução, trata-se de um prazo processual, contado a partir de um processo em trâmite. Além disso, conforme entendimento que vem sendo mantido pelo Superior Tribunal de Justiça[140], tal prazo só tem início a partir da formalização da garantia da execução, ou seja, no caso de depósito em dinheiro, por exemplo, o prazo só teria início após a intimação do depósito reduzido a termo.[141]

Conforme enfatiza Paulo Cesar Conrado[142], apesar de, formalmente, os embargos consubstanciarem-se em processo munido de autonomia formal em relação à execução fiscal, quando vislumbrados pelo seu conteúdo material, possuem verdadeira essência de contestação por serem o veículo hábil a oferecer

---

137 MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 2.3.
138 §1º do art. 16 da Lei nº 6.830/1980.
139 CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 447-448.
140 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 664.925/SC**. Segunda Turma. Relator(a): Ministra Eliana Calmon, julgado em 06 de dezembro de 2005, publicado no DJ 05/05/2006 p. 285. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7161665/recurso-especial-resp-664925-sc-2004-0085889-3/inteiro-teor-12884002 >. Acesso em: 31 mai. 2019.
141 CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 447 .
142 CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 242-245.

resistência à pretensão executiva da Fazenda Pública. Assim, é possível alegar toda a matéria pertinente à defesa intentada, com possibilidade ampla de produção de provas, juntada de documentos, oitiva de testemunhas e etc.[143], não havendo limites em relação ao seu conteúdo, com exceção das restrições previstas no parágrafo 3º do art. 16 da LEF[144].

Exatamente pela amplitude material conferida aos embargos à execução fiscal, a princípio, não restariam dúvidas de que seria o veículo mais indicado e eficaz para a impugnação da dívida tributária em execução. Entretanto, a questão controversa toma forma a partir da exigência prevista na Lei de Execução Fiscal de garantia da dívida para oferecimento dos embargos[145].

Com o advento da Lei nº 11.382/2006, que promoveu consideráveis alterações no então vigente Código de Processo Civil de 1973, surge a polêmica acerca da garantia do juízo e do efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal. A referida lei trazia a possibilidade de oposição de embargos sem a garantia do juízo e retirava o efeito suspensivo automático que até então era atribuído a essa forma de resistência do executado[146], modificações estas que foram mantidas em sua essência pelos artigos 914 e 919 do CPC/2015.[147]

Essas mudanças na lei geral colidiram frontalmente com os dispositivos da LEF, que permaneceram formalmente vigentes no ordenamento e determinando a necessidade de garantia do juízo para o oferecimento de embargos.[148] No entanto, há forte linha doutrinária direcionada no sentido de que não é necessário que o juízo

---

[143] Lei nº 6.830/1980: Art. 16 [...]
§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

[144] § 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

[145] Lei nº 6.830/1980: Art. 16 [...]
§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

[146] CPC/1973:
Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos. [...]
Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.
§ 1o O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes. [...]

[147] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 6.

[148] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 6.

esteja garantido, de modo que deveria prevalecer o teor do art. 914 do CPC[149] sobre o §1º do art. 16 da LEF. Essa linha, então, segue defendendo que a regra textualizada pela Lei de Execução Fiscal não impediria o oferecimento de embargos independentemente de penhora, depósito ou caução, mas que seria apenas um limite temporal para a oposição daqueles. Nesse norte, o ajuizamento dos embargos à execução poderia ocorrer até 30 (trinta) dias contados a partir da intimação acerca da garantia da execução.[150]

Não é esse o entendimento que vem sendo consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça[151], que enfatiza a necessidade de garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal. Contudo, admite-se a intimação do embargante para o reforço da penhora, quando insuficiente.[152] Inclusive, aceitando certa flexibilização quanto à integralidade da garantia do juízo, o STJ possui decisões ressaltando que ""a insuficiência patrimonial do devedor é a justificativa plausível à apreciação dos embargos à execução sem que o executado proceda ao reforço da penhora, [...], desde que comprovada inequivocamente"[153].

Revela-se pertinente, ainda, uma breve anotação sobre os honorários advocatícios sucumbenciais que, somados às custas judiciais, oneram ainda mais o sujeito passivo executado. Por ser uma relação processual autônoma, apesar de revestida materialmente com natureza de uma típica defesa, os embargos à execução fiscal pressupõem a aplicação dos encargos sucumbenciais[154], nos quais, ao lado das despesas processuais em geral, estão incluídos os honorários advocatícios.[155]

---

[149] Art. 914. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá se opor à execução por meio de embargos.

[150] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 452-454.

[151] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial : AgRg no REsp 1109989/SP**. Primeira Turma. Relator(a): Ministro Sérgio Kukina, julgado em 26 de novembro de 2013, publicado no DJe 03/12/2013. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24733093/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1109989-sp-2008-0272608-5-stj/relatorio-e-voto-24733095?ref=juris-tabs >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[152] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 449.

[153] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1680672/RS**. Segunda Turma. Relator(a): Ministro Herman Benjamin, julgado em 05 de setembro de 2017, publicado no DJe 09/10/2017. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/508071146/recurso-especial-resp-1680672-rs-2017-0122728-7/inteiro-teor-508071162?ref=juris-tabs >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[154] A esse respeito, observa-se o teor da Súmula 153 do STJ: “A desistência da execução fiscal, após o oferecimento dos embargos, não exime o exequente dos encargos da sucumbência”.

[155] CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 255-256.

Todavia, em relação aos embargos a execuções fiscais ajuizadas pela União, não se autoriza a fixação de honorários de sucumbência nos casos de derrota do executado, visto que tais execuções incluem o encargo previsto no art. 1º do Decreto nº 1.025/69[156], que, conforme entendimento do STJ[157], substitui a condenação do devedor em honorários nos embargos, de maneira que a fixação de honorários em desfavor do embargante caracterizaria condenação em duplicidade, afrontando o princípio da menor onerosidade para o devedor.[158]

Ainda no contexto do que estabelece o Superior Tribunal de Justiça, tem-se como entendimento vigente[159] a ausência de suspensão automática da execução fiscal com a oposição de embargos pelo executado, sendo necessária a análise da presença dos requisitos legais de concessão de tutela provisória pelo magistrado para que haja a sua concessão. Por conseguinte, restou superado o entendimento até então alinhado pela Corte[160] que defendia o recebimento dos embargos com efeito suspensivo em qualquer caso, sem a aplicação do CPC.[161]

3.4 Meios atípicos de impugnação ao crédito tributário

Além da defesa típica representada pelos embargos nos executivos fiscais e da exceção de pré-executividade que será abordada mais a frente, o executado ainda pode dispor de outras ações autônomas, sendo estas não incidentais ao processo de execução, com o objetivo de impugnar o lançamento tributário ou declarar inexistente a sua relação jurídica com o Fisco. Ademais, tais ações

---

156 Art 1º É declarada extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida da União, a que se referem os artigos 21 da Lei nº 4.439, de 27 de outubro de 1964, e 1º, inciso II, da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, passando a taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos, como renda da União.

157 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 602.653/RS**. Segunda Turma. Relator(a): Ministro Castro Meira, julgado em 15 de dezembro de 2005, publicado no DJ 20/02/2006 p. 278. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7175727/recurso-especial-resp-602653-rs-2003-0196551-7-stj/relatorio-e-voto-12908051 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

158 CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 255-256.

159 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.272.827/PE**. Primeira Seção. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 22 de maio de 2013, publicado no DJe 31/05/2013. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23329943/recurso-especial-resp-1272827-pe-2011-0196231-6-stj/inteiro-teor-23329944 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

160 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.178.883/MG**. Primeira Turma. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 20 de outubro de 2011, publicado no DJe 25/10/2011. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21060033/recurso-especial-resp-1178883-mg-2010-0021059-6-stj/relatorio-e-voto-21060035?ref=amp >. Acesso em: 31 mai. 2019.

161 CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 451.

possuem relação de prejudicialidade em relação à execução fiscal, devendo ser reunidas a ela por conexão, salvo nas hipóteses em que já houver sido proferida sentença em uma das ações, nos termos do art. 55, §1º do Código de Processo Civil de 2015.[162]

Sendo certo que o presente estudo aborda a defesa do contribuinte após o ajuizamento da execução do crédito tributário, duas dessas ações merecem menção individualizada.

3.4.1 Mandado de segurança

O mandado de segurança possui sede normativa na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, mais especificamente no inciso LXIX de seu art. 5º[163], que estabeleceu as condições para a concessão da ordem requerida. Assim, diante da previsão expressa contida na CRFB/88, coube à Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009, ora em vigor, reproduzir o dispositivo constitucional acima transcrito e regulamentar o mandado de segurança individual e coletivo, de modo a oferecer os parâmetros que devem ser seguidos nos casos abarcados pela delimitação constitucional mencionada.

É cediço que "o mandado de segurança tem por objeto o direito líquido e certo, lesado ou ameaçado por ato de autoridade pública ou a ela comparado por lei, por ato considerado ilegal ou abusivo".[164] Diante de tal fato, é preciso definir-se o que seria um direito líquido e certo.

A despeito do que possa parecer, a ideia de "direito líquido e certo" não está vinculada à espécie particular de direito, pois, na realidade, todo direito existente é líquido e certo. A referida expressão refere-se, na realidade, ao direito suscetível de comprovação por prova documental pré-constituída, independente da complexidade do raciocínio jurídico aplicado.[165]

---

[162] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 461-464.

[163] LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

[164] DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. **Jurisdição, ação (defesa) e processo**, vol. II. Recife: Nossa Livraria, 2004, p. 327.

[165] MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimentos diferenciados [livro eletrônico]. V. 3, 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

O direito líquido e certo garantido por mandado de segurança deve ser comprovado de plano, não cabendo dilação probatória no procedimento adotado e só se admitindo juntada de documentação posterior ao ajuizamento em casos excepcionais, como o previsto no art. 6º, §1º[166], da Lei nº 12.016/2009.[167]

Diante da propensão constitucional conferida ao mandado de segurança para fins de instrumentalizar a proteção dos particulares em relação a abusos que possam ser praticados pelos representantes do Poder Público, esta ação é vista por muitos como o principal meio a ser manejado pelo contribuinte em face do Fisco, já que se trata de terreno de constantes conflitos entre os cidadãos e o Estado. Além disso, a própria celeridade e o caráter protetivo inerentes ao mandado de segurança, favorecem sua utilização com o escopo de impedir que atos administrativos praticados pelas autoridades fiscais e considerados ilegais, possam produzir danos de ordem patrimonial e extrapatrimonial ao sujeito passivo da obrigação tributária.[168]

Contudo, é preciso considerar o fato de que, apesar de comportar matéria de todas as complexidades, o mandado de segurança necessita que o direito líquido e certo seja comprovado por prova pré-constituída, através de documentos, ou não necessitar de provas. Diante disso, para fins de defesa do executado, acaba por constituir-se em instrumento, a depender do caso concreto, demasiadamente limitado.[169]

3.4.2 Ação anulatória

A ação anulatória, mencionada de forma expressa pelo art. 169 do Código Tributário Nacional, trata-se de ação processada através do rito ordinário, regulamentado através do CPC/2015, consubstanciando-se em uma das medidas judiciais mais adotadas pelos contribuintes para defesa de seus direitos e cuja

---

[166] Art. 6º [...]
§ 1º No caso em que o documento necessário à prova do alegado se ache em repartição ou estabelecimento público ou em poder de autoridade que se recuse a fornecê-lo por certidão ou de terceiro, o juiz ordenará, preliminarmente, por ofício, a exibição desse documento em original ou em cópia autêntica e marcará, para o cumprimento da ordem, o prazo de 10 (dez) dias. O escrivão extrairá cópias do documento para juntá-las à segunda via da petição.

[167] NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**, 11ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 433.

[168] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 12, item 1.

[169] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 12, item 7.

destinação se direciona à anulação de lançamentos tributários ou de decisões administrativas a eles desfavoráveis.[170]

Consiste em ação judicial repressiva, ou seja, aparelhável após a constituição do crédito tributário, mesmo que já tenha sido ajuizada ação de execução fiscal. Não implica, no entanto, em necessário óbice aos atos de cobrança que possam ser praticados pela Fazenda Pública.[171]

Ao contrário da ação declaratória, a ação anulatória fiscal, como já dito, parte da existência prévia de ato administrativo cuja desconstituição será o objeto do processo, portanto, possui natureza constitutivo-negativa, já que tem a pretensão de extinguir ou alterar o conteúdo da obrigação tributária já formalizada por ato administrativo tributário.[172]

Apesar de o art. 38 da Lei nº 6.830/1980 trazer em sua segunda parte a necessidade expressa de "depósito preparatório do valor do débito" como requisito para ajuizamento da "ação anulatória do ato declarativo da dívida", é pacífico na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF)[173] e do STJ[174] que tal depósito seria apenas uma faculdade do contribuinte que pretende suspender a exigibilidade do crédito durante o trâmite da ação, no intuito de impedir o ajuizamento ou paralisar o andamento da ação de execução fiscal.[175]

Ademais, conforme teor do enunciado da Súmula Vinculante nº 28 do Supremo Tribunal Federal, "é inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a

---

[170] MEDEIROS, Pedro Jorge. Meios de defesa do contribuinte no direito brasileiro. RTrib 63/55, jul/2005. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. I. Heleno Taveira Torres (coord.). 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, item 2.4.1.

[171] CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 307.

[172] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 11, item 3.

[173] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 103400 SP**. Primeira Turma. Relator(a): Min. Rafael Mayer, julgado em 10 de dezembro de 1984, publicado no DJ 10-12-1984 PP-10474 EMENT VOL-01364-03 PP-00423 RTJ VOL-00112-02 PP-00916. Disponível em: < https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/728210/recurso-extraordinario-re-103400-sp >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[174] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 962.838/BA**. Primeira Seção. Relator(a): Ministro Luiz Fux, julgado em 25 de novembro de 2009, publicado no DJe 18/12/2009. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6203635/recurso-especial-resp-962838-ba-2007-0145215-1-stj/relatorio-e-voto-12334780?ref=serp >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[175] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 11, item 3.

exigibilidade de crédito tributário", ficando então consolidado o entendimento jurisprudencial já pacificado.[176]

Percebe-se, pelo exposto, que a ação anulatória, em um primeiro momento, pode aparentar ser a solução mais proveitosa para que o executado consiga apresentar uma defesa efetiva – com amplas possibilidades materiais e de instrução probatória – e impugnar o crédito tributário cobrado sem a necessidade de arcar com o ônus da garantia do juízo.

Porém, é preciso considerar que, além da onerosidade inerente a uma ação autônoma, que possui custas e que não elimina a possibilidade dos ônus sucumbências adicionais aos da execução fiscal, incluindo honorários advocatícios, a ação anulatória não suspende a exigibilidade do crédito se não for acompanhada do depósito integral do débito em execução, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça[177] que, apesar de admitir o manejo da referida ação após o ajuizamento da execução, exige o depósito para efetivação da suspensão, destacando, para tanto, o privilégio da presunção de legitimidade que reveste o crédito tributário.

A esse respeito, levanta-se a discussão relativa ao inciso V do art. 151 do Código Tributário Nacional, que traz "a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial" como uma das possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito.

Desde a vigência do CPC/1973[178], percebeu-se a tendência crescente de magistrados em admitir a concessão de tutela antecipada em sede de ações declaratórias e de ações anulatórias fiscais, mesmo sem a necessidade de depósito prévio. Então, quando revestida a demanda de relevante fundamento e legitimidade manifesta do pedido, transparecendo uma evidente plausibilidade jurídica baseada em argumentação jurídica clara, parte da doutrina entende ser imperativa a concessão da antecipação da tutela.[179]

---

[176] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 11, item 3.

[177] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.251.021/ RJ**. Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 02 de agosto de 2011, publicado no DJe 10/08/2011. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21101109/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1251021-rj-2011-0101242-5-stj/inteiro-teor-21101110?ref=juris-tabs >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[178] Art. 273.

[179] MOTTA FILHO, Marcello Martins. Tutela antecipada em matéria tributária: os tribunais frente à concessão da tutela antecipada em matéria tributária. RTrib 86/218, mai. 2009. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. I. Heleno Taveira

Mais uma vez, porém, esbarra-se em questão controvertida, visto que apesar de ser forte o entendimento mencionado, existe também a defesa de que não seria possível a suspensão da execução fiscal se não forem verificadas duas condições básicas: o ajuizamento da ação antes do escoamento do prazo para oposição de embargos e a necessidade de cumprimento das exigências do §1º do art. 919 do CPC/2015[180]. Não bastaria, pois, a verificação dos requisitos para a concessão da tutela provisória (demonstrando-se a grande probabilidade de êxito na demanda), de maneira que o juízo precisaria ainda estar garantido.[181]

Tal conclusão baseia-se no princípio da isonomia, visto que, partindo das premissas de que é necessário garantir o juízo para opor embargos e de que os embargos suspendem a execução em virtude da garantia, não poderia ocorrer de maneira diversa no caso de ação autônoma. Admitir que a simples concessão da tutela provisória suspenda a execução fiscal seria legitimar dois meios diferentes e concomitantes para serem escolhidos pelo executado, um deles com profundas dificuldades e limites, enquanto que o outro é repleto de comodidade, ao ponto de esvaziar o manuseio dos embargos à execução.[182]

Assim, subsiste o impasse acerca da menor onerosidade para o executado e, novamente, encontra-se o sujeito passivo da obrigação tributária em meio a discussões processuais de cunhos jurisprudencial e doutrinário, as quais não aparentam estar próximas de atingir a efetivação da segurança jurídica necessária para a impugnação do crédito tributário no curso da ação de execução fiscal com o devido respeito às garantias constitucionais conferidas aos contribuintes.

3.5 Estudos e propostas legislativas para aumento da efetividade da cobrança do crédito tributário

---

Torres (coord.). 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

[180] Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.
§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

[181] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 465.

[182] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 465.

Conforme dados que comprovam a baixa efetividade de arrecadação dos processos de execução fiscal, uma tendência a conceder ainda mais garantias ao crédito tributário e mais instrumentos coercitivos à execução da obrigação tem se manifestado gradativamente em nosso ordenamento, inclusive com constantes sugestões de alterações na lei de execução fiscal[183].

Há mais de uma década vem se intensificando a preocupação do Estado com a diminuição de arrecadação tributária no Brasil. Além disso, os questionamentos e reflexões sobre a eficiência e morosidade do Poder Judiciário são constantemente enfrentados, especialmente quando analisados tais pontos em relação ao nível de satisfação judicial do crédito tributário alcançado. Essas questões acabaram resultando em diversos projetos de lei que objetivam proporcionar as mais variadas modificações na cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, privilegiando o intuito de aumentar a efetividade da cobrança do crédito tributário e a consequente arrecadação para os cofres públicos.[184]

Nesse sentido, a título exemplificativo, alguns projetos de lei disponíveis para consulta no endereço eletrônico da Câmara dos Deputados podem ser destacados, como o Projeto de Lei (PL) nº 2.412/2007[185], que dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e define como executáveis quaisquer valores considerados como crédito da Fazenda Pública cuja cobrança seja atribuída às referidas entidades.

O PL nº 5.080/2009[186], na mesma direção, entre outras medidas, propõe um verdadeiro sistema para investigar a situação patrimonial e financeira dos contribuintes, prevendo inclusive a prerrogativa de constrição administrativa com posterior avaliação dos bens, de modo que, a partir da avaliação, a Fazenda Pública

---

183 SASSE, Clara. **Consultor da Câmara sugere mudanças na lei de execução fiscal.** Disponível em: < http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/RADIOAGENCIA/515378-CONSULTOR-DA-CAMARA-SUGERE-MUDANCAS-NA-LEI-DE-EXECUCAO-FISCAL.html >. Acesso em: 31 mai. 2019.

184 MELO JÚNIOR, José Eustáquio de. Execução fiscal: um enfoque sobre as propostas de alteração legislativa. **Revista Esmat**. Ano 2, n. 2, São Paulo: Dialética, p.111-125, jan/dez. 2010.p. 112-113.

185 BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL nº 2.412/2007:** Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=522170&filename=PL+2412/2007 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

186 BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL nº 5.080/2009:** Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=CA4EBFE6B0F7F34BAE798E95B1112C71.proposicoesWebExterno1?codteor=648721&filename=PL+5080/2009 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

teria o prazo de 30 (trinta) dias para o ajuizamento da execução fiscal, ao passo que a avaliação do Judiciário apenas ocorreria em momento posterior aos atos administrativos de constrição.[187]

Em relação à controversa possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa, surge o PL nº 5.015/2016[188], expondo a proposta de alteração do art. 4º da Lei nº 6.830/1980 para determinar que "a execução fiscal somente poderá ser promovida após o prévio protesto extrajudicial da Certidão de Dívida Ativa". Evidentemente, a aprovação de referido texto pelo Poder Legislativo agravaria de maneira significativa a situação do sujeito passivo, que teria seu nome protestado antes mesmo do ajuizamento e, consequentemente, da ciência acerca da existência de processo de execução fiscal.

Demonstrando que a preocupação com a arrecadação tributária tem se intensificado, surgiram, em um período de dois anos, os projetos de lei de números 7.630/2017[189], 7.631/2017[190], 418/2019[191] e 441/2019[192], todos no sentido de "fortalecer a cobrança da dívida ativa da União", cabendo destacar trecho da justificação do mais recente deles:

> Conforme dados divulgados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o estoque da dívida ativa previdenciária está em estratosféricos R$ 432,9 bilhões e continua crescendo a um ritmo de

---

[187] MELO JÚNIOR, José Eustáquio de. Execução fiscal: um enfoque sobre as propostas de alteração legislativa. **Revista Esmat**. Ano 2, n. 2, São Paulo: Dialética, p.111-125, jan/dez. 2010.p. 112-113.

[188] BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL nº 5.015/2016:** Altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para dispor sobre o protesto obrigatório da Certidão de Dívida Ativa antes da execução fiscal. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2082035 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[189] BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL nº 7.630/2017:** Altera a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, para fortalecer a cobrança da dívida ativa da União, principalmente da dívida ativa da seguridade social. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1558730&filename=PL+7630/2017 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[190] BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL nº 7.631/2017:** Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, para fortalecer a cobrança da dívida ativa da União. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1558732&filename=PL+7631/2017 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[191] BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL nº 418/2019:** Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, para fortalecer a cobrança da dívida ativa da União. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1707634&filename=PL+418/2019 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

[192] BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL nº 441/2019:** Altera a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, para fortalecer a cobrança da dívida ativa da União, principalmente da dívida ativa da seguridade social. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1707688&filename=PL+441/2019 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

> aproximadamente 15% ao ano. Apenas os 100 maiores devedores possuem débitos que ultrapassam, conjuntamente, R$ 50 bilhões. Quando se leva em conta os 100 maiores devedores com débitos exigíveis, assim entendidos os que não estão parcelados, garantidos ou suspensos por decisão judicial, esse valor cai para R$ 33 bilhões.
> Diante de tão estarrecedor cenário, é chegada a hora de o país endurecer a legislação para aperfeiçoar a cobrança dos grandes sonegadores, cujas fraudes desviam recursos essenciais para o equilíbrio das contas públicas e para manutenção de um regime de previdência sustentável.
> Nessa linha, a presente proposição apresenta medidas necessárias ao fortalecimento da cobrança da dívida ativa da União, principalmente da dívida ativa da seguridade social.
> No modelo atualmente vigente, a execução fiscal é umas das alternativas de cobrança do crédito, mas não a única. Se existem meios extrajudiciais de cobrança, o meio judicial deve ser evitado.
> A consequência da utilização quase que exclusiva da execução fiscal como único meio de cobrança da dívida ativa não poderia ser outra: a excessiva judicialização da cobrança da dívida ativa, com primazia da utilização de meios judiciais em detrimento de meios extrajudiciais de cobrança.
> Conforme afirmado pelo Conselho Nacional de Justiça "os processos de execução de título extrajudicial fiscal são os grandes responsáveis pela morosidade dos processos de execução, tendo em vista que representam aproximadamente 75% do total de casos pendentes de execução, com taxa de congestionamento de 91%, sendo que esta taxa se repete tanto no âmbito da Justiça Federal, quanto da Justiça Estadual". Isso significa que, a cada 100 processos de execução fiscal, não conseguem chegar à sua fase final.

A partir de uma análise perfunctória dos referidos projetos de lei, já se observa uma aparente ofensa aos princípios da inafastabilidade da jurisdição[193] e da separação dos poderes[194], uma vez que estariam sendo transferidas para a Administração Pública atividades pertencentes à esfera de atuação do Poder Judiciário, considerando que a constrição do patrimônio do devedor deve ser apreciada por órgão revestido de imparcialidade e com melhores condições de efetivá-la.[195]

Porém, a despeito de uma provável inconstitucionalidade e diante do cenário apresentado, é possível constatar a nítida tendência do Poder Legislativo em aumentar exponencialmente o sufocamento do contribuinte, analisado no contexto dos mecanismos de cobrança do crédito tributário, como forma de aumentar a arrecadação para os cofres públicos. Tal constatação deve direcionar uma atenção

---

[193] Art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.
[194] Art. 2º, inciso XXXV, da Constituição Federal.
[195] MELO JÚNIOR, José Eustáquio de. Execução fiscal: um enfoque sobre as propostas de alteração legislativa. **Revista Esmat**. Ano 2, n. 2, São Paulo: Dialética, p.111-125, jan/dez. 2010.p. 121.

necessária dos operadores do direito para as formas de defesa do executado, sua acessibilidade e sua eficiência.

4 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE E SUA (IN)EFICIÊNCIA NA EXECUÇÃO FISCAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Alicerçado nas premissas até agora estabelecidas, fica clara a posição de hipossuficiência do contribuinte perante o Fisco, situação que se faz presente desde a constituição do crédito tributário até a relação judicial estabelecida pela ação de execução fiscal, o que justifica a necessidade de aprofundamento na procura por soluções processuais mais céleres e menos onerosas para o executado por dívida tributária.

4.1 A exceção de pré-executividade na execução fiscal

A exceção de pré-executividade surgiu através do Parecer nº 95 de Pontes de Miranda que, em 30 de julho de 1966, opinou "sobre pedidos de decretação de abertura de falência, baseados em títulos falsos, e de ação executiva em que a falsidade dos títulos afasta tratar-se de dívida certa".

O caso concreto em consulta envolvia a Companhia Siderurgica Mannesmann, contra a qual foram ajuizados dois pedidos de falência, sendo ambos indeferidos por se sustentarem em títulos executivos falsos. Diante da negativa do Poder Judiciário, propuseram-se execuções por portadores de títulos, resultando em penhora de valores depositados em nome da empresa executada que, por sua vez, requereu a decretação da nulidade de sua citação, tendo em vista que as execuções estavam carreadas por títulos falsos.[196]

Em seu parecer, Pontes de Miranda anota que o juiz tem o dever de verificar a presença dos pressupostos processuais especiais do processo executivo, ou seja, analisar se o título apresentado, de fato, reveste-se das características de um título executivo, o que se faz pela análise do direito pré-processual.

Além disso, partindo do teor do art. 299 do então vigente Código de Processo Civil de 1939[197], Pontes enfatiza a absurdidade que seria admitir a expedição de mandado de penhora sem que o executado pudesse alegar, por exemplo, a incompetência do juiz ou a falta de pressupostos de executividade do título

[196] PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Parecer n. 95. In: **Dez anos de pareceres**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1975, p. 125-126.
[197] Art. 299. A ação executiva será iniciada por meio de citação para que o réu pague dentro de vinte e quatro (24) horas, sob pena de penhora.

apresentado. Defende, então, a possibilidade de oposição das exceções e de preliminares relativas à ineficácia executiva do título extrajudicial ou da sentença em execução independentemente da garantia do juízo, o que só pode ser exigido para o oferecimento de embargos do devedor.[198]

Circundando aspectos teóricos, Francisco Wildo Lacerda Dantas destaca que:

> [...] a palavra exceção se apresenta sob vários sentidos.
> Numa acepção ampla, é o próprio direito de defesa; num sentido mais estrito, significa toda defesa indireta contra o processo (também chamada defesa de rito) ou contra o mérito, havendo ainda quem a utilize para denominar tão somente a defesa indireta contra o processo, ou defesa de rito.
> [...]
> No sentido que usualmente se adota entende-se que serve para identificar a defesa que se exerce, independentemente da oposição de embargos e, pois, da prévia segurança do juízo, no corpo mesmo do processo de execução. Creio que se refere mais à defesa direta contra o processo, por envolver a indispensável alegação do desatendimento de matéria de ordem pública, conhecível de ofício pelo juiz. Entendo, também, que diz respeito à alegação das denominadas objeções, que tem a mesma natureza de matéria de ordem pública e, por isso, devem também ser apreciadas de ofício pelo juiz, mas que constituem espécie de defesa indireta – e, portanto, exceção – contra o mérito.[199]

Sobre a defesa do contribuinte na execução fiscal, James Marins defende que, apesar de a execução priorizar o interesse do credor, não se pode admitir em nosso atual ordenamento jurídico um processo despido de valores constitucionais. A partir disso, reacende-se a discussão da contraposição entre as prerrogativas da Fazenda Pública e os direitos do contribuinte como o devido processo legal, a ampla defesa e o acesso à justiça.

O autor destaca então os embargos à execução fiscal como única forma tradicional de defesa do contribuinte, com previsão legal expressa na Lei nº 6.830/1980 e rito próprio, além de comentar a aceitação, com reservas, da exceção de pré-executividade como meio de defesa do contribuinte.[200]

José Alexandre Zapatero, por sua vez, realiza análise diversa ao afirmar que doutrina e jurisprudência admitem pacificamente a utilização da exceção de pré-executividade nos casos em que a execução não preenche as condições da ação

---

[198] PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Parecer n. 95. In: **Dez anos de pareceres**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1975, p. 126-132.
[199] DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. Exceção de pré-executividade: aspectos teóricos e práticos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 24, p. 21-29, set. 1997, p. 24-25.
[200] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, item 6.

ou os pressupostos processuais exigidos para a regularidade do processo, como por exemplo, quando estiver ausente título executivo certo e exigível.[201]

Luiz Peixoto de Siqueira Filho realça a abstração inerente à exceção de pré-executividade, o que torna seu trato inevitavelmente confuso, sujeitando-a às peculiaridades de cada execução. Assim, verifica-se a impossibilidade de determinação de um padrão para sua utilização e, consequentemente, a inviabilidade de ampliar sua abrangência.[202]

Essa nebulosidade que acaba atingindo a matéria permite interpretações bem mais amplas, como a de Leonardo Carneiro da Cunha, que, especificamente quanto ao cabimento e aos requisitos da exceção ou objeção de pré-executividade em sede de execução fiscal, questiona se seria possível para o executado fazer o uso desse instrumento processual. No entanto, reconhece que, apesar de a execução, por sua natureza, não comportar defesa, a doutrina e a jurisprudência têm admitido que os contribuintes se utilizem dessa alternativa nos autos do próprio processo executivo fiscal, destacando que tal meio de defesa não possui os requisitos necessários ao seu aforamento. Anota, então, que o critério para a admissão da exceção é a averiguação da necessidade ou não de prova pré-constituída.[203]

Alinhada a esse entendimento, Lenice Moura alerta para os limites ao uso abusivo da exceção de pré-executividade, sob pena de desvirtuamento do processo de execução, mas reconhece o alargamento do instituto pela jurisprudência pátria, destacando que podem ser alegadas não apenas as matérias processuais de ordem pública, mas também os fatos modificativos e extintivos do direito do exequente, desde que a verificação possa ser feita sem necessidade de dilação probatória.[204]

Apesar de a exceção de pré-executividade não implicar em suspensão da ação de execução fiscal. não se pode ignorar o fato de que, sendo processada nos próprios autos da execução fiscal, a exceção de pré-executividade acaba por obstar fisicamente o trâmite regular dos atos constritivos de patrimônio, uma vez que para

---

[201] ZAPATERO. José Alexandre. **Manual prático de Direito Tributário e execução fiscal**. 1. ed. Leme: Editora AM2, 2012, p. 675.
[202] SIQUEIRA FILHO, Luiz Peixoto de. **Exceção de pré-executividade**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 3.
[203] CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 458-459.
[204] MOURA, Lenice Silveira Moreira de. **Exceção de pré-executividade em matéria tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 82;121.

que o processo siga seu curso normal, devem ser analisadas todas as petições pendentes perante o juízo.

Aliás, a respeito da não suspensão do trâmite do processo de execução fiscal pela apresentação de exceção de pré-executividade, vale ressaltar o brilhantismo de Pontes de Miranda ao responder de maneira visionária à pergunta de número 3 em seu Parecer nº 95:

> Pergunta-se:
> -Alegada a falsidade dos títulos dentro do prazo previsto pelo art. 299 do Código de Processo Civil, pode o juiz exigir a penhora dos bens da empresa demandada antes de se pronunciar sobre a falsidade dos títulos?
> Respondo:
> - Uma vez que houve alegação que importa em oposição de exceção pré-processual ou processual, o juiz tem de examinar a espécie e o caso, para que não cometa a arbitrariedade de penhorar bens de quem não estava exposto à ação executiva.[205]

Assim, fica claro que, ao menos na circunscrição doutrinária, os entendimentos dos estudiosos não são uníssonos, de modo que a exceção de pré-executividade permanece com limites ainda obscuros, expondo a carência de previsibilidade necessária para uma utilização mais efetiva.

4.2 Limites à exceção de pré-executividade: insegurança jurídica

Realizada análise de posições doutrinárias pertinentes, faz-se mister seguir para o plano judicial, buscando a identificação, na prática, dos possíveis problemas que afetam a exceção de pré-executividade como defesa na execução do crédito tributário.

4.2.1 Considerações gerais

De forma semelhante ao que ocorre com o vocábulo “direito”, a expressão “norma jurídica” carrega extrema ambiguidade, sendo utilizada para nomear as unidades do sistema do direito positivo que, por sua vez, subdividem-se em quatro planos: plano físico – enunciados prescritivos; plano das significações isoladamente consideradas – proposições jurídicas; plano das significações estruturadas – normas

[205] PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Parecer n. 95. In: **Dez anos de pareceres**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1975, p. 138.

jurídicas; e plano da contextualização das significações estruturadas – sistema jurídico.[206]

A solução mais didática para combater tais incongruências semânticas, trazida por Paulo de Barros Carvalho[207], foi a de dividir a conceituação de normas jurídicas em "normas jurídicas em sentido amplo" e "normas jurídicas em sentido estrito".

A expressão "normas jurídicas em sentido amplo" abrange não só o conjunto de textos do direito positivo (posto), como também seus conteúdos significativos isolados. Já as "normas jurídicas em sentido estrito" referem-se ao plano das significações estruturadas a partir dos enunciados do direito posto: são o resultado da interpretação dos textos de lei.

A esse respeito, Aurora Tomazini de Carvalho explica:

> A primeira pergunta daquele que se dirige à realidade jurídica com expectativas cognoscitivas é: "que é o direito?". Logo que superada tal indagação com a resposta: "direito é o conjunto de normas jurídicas válidas num dado país", surge outra: "e que são normas jurídicas?".
> [...]
> E, o que podemos dizer é que, antes de qualquer coisa "norma jurídica", é uma expressão linguistica, que como tantas outras não escapa do vício da ambiguidade, podendo ser utilizada nas mais diversas acepções.
> [...]
> Nestes termos, vale à pena manter a separação entre normas jurídicas em sentido amplo e normas jurídicas em sentido estrito, para aliviar as incongruências semânticas do uso da expressão "norma jurídica". As primeiras denotam unidades do sistema do direito postivo, ainda que não expressem uma mensagem deôntica complete. As segundas denotam a mensagem deôntica complete, isto é, são significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional. [208]

Ou seja, a não ser que a expressão seja utilizada na sua acepção ampla, não há norma jurídica expressa. Logo, o número de normas não corresponde ao número de enunciados normativos. A norma jurídica "não se confunde com meros textos normativos. Estes são apenas os suportes físicos"[209].

---

[206] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**: o construtivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 282.
[207] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: Linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 127-131.
[208] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito**: o construtivismo lógico-semântico. 2009. 623f. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2009, p. 279-284.
[209] IVO, Gabriel. **O direito e a sua linguagem**, p. 537. 2015. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Gabriel-Ivo.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

Os textos de lei são compreendidos na forma hipotético-condicional no processo de construção das normas jurídicas, podendo ser utilizados vários enunciados para compor uma única norma, assim como também é possível um só enunciado resultar em mais de uma significação.

Considerando que o estudo proposto colide inevitavelmente com a inexistência de texto de lei expresso que regulamente a exceção de pré-executividade, revela-se cabível uma breve explanação acerca das principais posições positivistas doutrinárias, o que se faz relativamente à lei tributária, de modo a se visualizar um possível acolhimento também em relação ao processo tributário, ao qual nem sempre é reservada uma posição de destaque.

De acordo com as lições de Ricardo Lobo Torres, os positivistas formalistas ou normativistas, defensores da reserva absoluta da lei tributária, ou seja, da legalidade estrita e absoluta, não aceitam a existência do duplo conceito de lei, que se divide em formal e material[210]. Tais doutrinadores apegam-se aos corolários da superioridade do discurso do legislador, supervalorização da segurança jurídica e crença na possibilidade de conceitos jurídicos fechados e determinados[211]. Alberto Xavier é um dos representantes dessa posição na doutrina nacional, aparentemente adotada por nosso Código Tributário Nacional, conforme concluímos a partir da literalidade do seu art. 97[212].

Opostamente ao positivismo formalista, o sociológico ou historicista argumenta em favor de uma legalidade flácida e aberta, na qual se sobressaem a superioridade do papel exercido pelo juiz, a consideração econômica do fato gerador e a defesa exacerbada de uma justiça fiscal que surge da realidade social[213]. Esse

---

[210] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário:** valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 420-421.

[211] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 51, São Paulo: Dialética, p.95-112, dez. 1999, p. 95.

[212] Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

[213] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 51, São Paulo: Dialética, p.95-112, dez. 1999, p. 95.

positivismo, defendido moderadamente no Brasil por Amílcar de Araújo Falcão, baseou-se na função dupla da lei, formal e material, afastando-se, porém, dos aspectos circundantes da segurança jurídica, chegando ao ponto de defender a criação de tributos pelo julgador e a possibilidade de aplicação da analogia gravosa[214].

Já no pós-positivismo, ainda em consonância com o que leciona Ricardo Lobo Torres, a legalidade tributária passa a ser encarada em um contexto mais abrangente, no qual se busca o equilíbrio entre segurança e justiça, no sentido de reaproximar ética e direito, ponderando a legalidade com a existência dos conceitos indeterminados, com a interação entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e com os demais princípios constitucionais. Essa posição tem o intuito de fazer prevalecer o peso do princípio que tiver a melhor adaptação ao caso concreto, de forma que a superioridade de um não implique a revogação de outro[215].

Também conhecido como não-positivismo, o pós-positivismo modifica sensivelmente a ideia de reserva de lei, que deixa de ser absoluta. Tal corrente defende que, utilizando conceitos indeterminados e cláusulas gerais, não há a possibilidade de, no direito tributário, haver o total fechamento de conceitos e tipos, não prescindindo, portanto, de complementação por parte da Administração Pública[216]. Consequentemente, é reconhecida a normatividade dos princípios, que podem ser utilizados pelo intérprete na aplicação das normas ao caso concreto.

Assim, o pós-positivismo busca ultrapassar a legalidade estrita sem desprezar por completo o direito posto, e estabelecer uma leitura moral do direito, promovendo uma reaproximação entre este e a filosofia. Assim, esta doutrina é considerada como o marco filosófico do novo direito constitucional que surgiu com as reflexões acerca da função social e da interpretação do direito trazidas pela Constituição Federal de 1988.[217]

---

[214] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário:** valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 421.
[215] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 51, São Paulo: Dialética, p.95-112, dez. 1999, p. 96.
[216] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário:** valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 421-423.
[217] BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: < http://jus.com.br/artigos/7547>. Acesso em: 31 mai. 2019.

Apesar de autores como Luís Roberto Barroso[218] entenderem que, desde a segunda metade do século XX, o direito já não cabe mais no positivismo jurídico, defendendo uma reaproximação entre ética e direito, em clara afinidade com a corrente pós-positivista, consideramos ser possível chegar a um positivismo moderado, compatível com o ordenamento brasileiro atual.

Como destaca Elival da Silva Ramos, o positivismo adota como premissa metodológica a afirmação de que o direito deve ser estudado na condição de fato social, prescindindo das ponderações valorativas que possam ser feitas a seu respeito. Assim, não importa se as normas vigentes, objeto da Dogmática Jurídica, correspondem ou não aos parâmetros de justiça de quem as analisa.

No entanto, essa objetividade metodológica não implica em necessária aceitação do direito posto, visto que a dimensão valorativa do direito é inerente à compreensão, interpretação e aplicação das normas do ordenamento jurídico, podendo alcançar maior ou menor relevância a depender da teoria hermenêutica adotada.

O autor pontua ainda algumas características de destaque do positivismo jurídico em sentido estrito, como a presença da coação, cuja visão foi reformulada, de modo a entendê-la não mais como parte indissolúvel do conceito de direito e passando a aceitar a força física como objeto de regulação pelo direito, porém não sendo essencial à sua existência.

O positivismo ainda defende a primazia da lei sobre as demais fontes do direito estatal – como o costume e a jurisprudência – e tem como principal elemento o próprio conceito de ordenamento jurídico, ou seja, a ideia de que o direito objetivo é formado por um conjunto de normas logicamente integradas em um só sistema, de modo que o positivismo atribui a esse ordenamento duas importantes características: a coerência e a completude.[219]

O rigor positivista, por certo, foi cercado por críticas, das quais podemos destacar o realismo que, fazendo parte da vertente sociológica, rompe com o positivismo ao transferir a lei e a Constituição para um segundo plano e erigir a jurisprudência ao nível de fonte prevalente do direito, defendendo o papel decisivo

---

[218] BARROSO, Luís Roberto. **Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro**: pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo**.** In: A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. BARROSO, Luís Roberto (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 28.

[219] RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial**: parâmetros dogmáticos. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 38-44.

do juiz e considerando o direito como um mero conjunto de fatos, de decisões judiciais tomadas relativamente aos casos concretos.

De outro lado, também em clara crítica ao positivismo, a corrente filosófica ou axiológica busca a identificação entre o direito e a moral. Por alguns chamada de moralismo jurídico, essa vertente não nega a existência de um direito positivo. Entretanto, o considera imperfeito e propõe o máximo empenho para que seja corrigido o que encara como "desvios da ordem de valores"[220].

Em que pesem os válidos argumentos realistas e moralistas e considerando ainda não ser "inerente ao positivismo jurídico a completa abstração dos aspectos fáticos e axiológicos do fenômeno jurídico"[221], o que se adota para fins do presente estudo é um positivismo moderado, no qual não se associam o positivismo e a subsunção mecânica, prevalecendo a vontade da lei, mas não como algo previamente pronto e acabado, mas no sentido de aceitar que o texto possui algo de objetivo que não pode ser desconsiderado, sob pena do esvaziamento exponencial da função do Poder Legislativo e da legitimação de arbítrios por parte do Poder Judiciário.

Em outras palavras, nesse positivismo renovado não se defende que o magistrado tenha o papel de apenas reconhecer e declarar um direito que já existe, podendo sim colaborar criativamente. Contudo, isso não se faz livremente, devendo partir necessariamente do texto a ser aplicado que, como já explicitado anteriormente ao conceituarmos norma jurídica, não se confunde com seu conteúdo, sendo este o objeto da interpretação.[222]

Nesse contexto, é preciso identificar alguns princípios de observância indispensável para o estudo ora proposto, de modo que tal lista, por óbvio, é encabeçada pelo princípio da legalidade que, de maneira geral, pode ser construído a partir do art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.[223]

Manoel Cavalcante de Lima Neto define tal princípio como

---

[220] RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial**: parâmetros dogmáticos. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 49-53.
[221] RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial**: parâmetros dogmáticos. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 63.
[222] RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial**: parâmetros dogmáticos. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 84-140.
[223] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...]
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

> [...] como elemento fundamental do Estado de Direito que se caracteriza pela submissão ao império da lei, assumindo esta a condição de vontade geral ou proposição que contém uma determinação expedida pela autoridade competente".[224]

Esta autoridade – o Poder Legislativo – tem a função primordial de representar os cidadãos buscando o bem comum, resultando em uma garantia contra os arbítrios do poderio do Estado, o que torna o princípio da legalidade ínsito à ideia da separação dos poderes.

Tal princípio representa nada menos do que um direito fundamental da sociedade atual, sendo basilar no Estado Democrático de Direito e de suma importância para a garantia da segurança jurídica e da igualdade em nosso ordenamento, uma vez que assegura aos cidadãos a certeza da sua não sujeição às vontades pessoais daqueles que dirigem o Estado. Garante aos integrantes da sociedade, portanto, a liberdade de fazer tudo aquilo que não estiver proibido pela lei, na certeza de que não sofrerão qualquer tipo de punição.

É possível, então, afirmar que tanto o princípio da legalidade como o da separação dos poderes são premissas basilares no que concerne a um Estado de Direito. Sob um ponto de vista prático, podemos concluir que a reserva absoluta de lei é uma consequência da separação de poderes adotada em nosso ordenamento, já que apenas o Poder Legislativo está autorizado a estabelecer qualquer tipo de ato estatal que invada a liberdade individual dos cidadãos.

A tripartição entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário está expressamente prevista no art. 2º, da CRFB/88[225], assumindo função tão primordial que foi, inclusive, erigida à cláusula pétrea fundamental, conforme dispõe o art. 60, §4º, III, também da Carta Magna[226], razão pela qual é defeso propor emenda constitucional com tendência a abolir a separação de poderes, visto que seu texto não poderá ser objeto de deliberação.

O princípio da separação dos poderes, que pode ser deduzido da própria noção de Estado Democrático de Direito, tem como principal elemento um sistema

---

[224] LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes:** limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 148.

[225] Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

[226] Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] III - a separação dos Poderes;

de freios e contrapesos, herança das ideias de Montesquieu[227], onde há um controle recíproco entre os poderes e cada um exerce basicamente suas funções típicas, que, em regra, são indelegáveis, cabendo, entretanto, desde que devidamente autorizado pela Constituição, o exercício de algumas funções atípicas, conforme a necessidade do nosso ordenamento.

Dessa forma, a separação de poderes pode ser considerada como um pressuposto da segurança jurídica e tem o princípio da legalidade como uma garantia, pois este impede que um poder tenha sua esfera de atuação atingida pela ingerência de outro, garantindo ainda que as leis editadas pelo Poder Legislativo tenham uma maior estabilidade.

Incluída na legalidade constitucionalmente prevista em um contexto jurídico geral, podemos ainda delimitar a acepção da legalidade tributária, a qual possui algumas peculiaridades quando comparada com os demais ramos do Direito.

Sob um prisma especificamente tributário, pode-se afirmar que o princípio da legalidade possui base legal no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988[228], cuja redação assegura ao contribuinte que não lhe será exigido ou não será aumentado tributo sem lei que o estabeleça. No mesmo sentido, tem-se o art. 97 do Código Tributário Nacional, que faz uma tipificação dos casos nos quais a reserva de lei é indispensável.

Segundo Luciano Amaro[229], o conteúdo do princípio da legalidade ultrapassa uma simples autorização dada pelo Legislativo para permitir que o Estado cobre este ou aquele imposto. É imprescindível que a lei defina cada aspecto relevante para que se determine quem vai pagar, a quem e quanto, além dos fatos e circunstâncias relativos a tais cobranças. O papel da lei é esgotar as informações necessárias para que seja identificado o fato gerador da obrigação tributária e quantificado o tributo, objetivando que não sobre qualquer discricionariedade ao administrador público no sentido de decidir se o contribuinte irá ou não pagar o tributo em virtude de determinada situação. Não deve, assim, restar espaço para juízo de conveniência ou oportunidade da autoridade aplicadora da norma.

---

[227] MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de, 1689-1755. **O espírito das leis**. Apresentação: Renato Janine Ribeiro. Tradução: Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996, Livro XI, Capítulo VI, p. 167-178.

[228] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

[229] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 136.

A legalidade tributária é um princípio de mão dupla, pois, de um lado, obriga a Administração Fiscal – na medida em que ela só está autorizada a agir nos limites da legislação –, ao passo que, de outro lado, também vincula o contribuinte, o qual não pode praticar elisão ilícita nem abusar do planejamento fiscal para se beneficiar, por exemplo.[230]

O art. 146, da Constituição Federal, na alínea "a" de seu inciso III[231], explicita o princípio da legalidade tributária no âmbito dos impostos. Tal dispositivo prescreve que caberá à lei complementar definir normas gerais em matéria tributária, especialmente em relação aos tributos e suas espécies, assim como sobre os impostos definidos na Constituição Federal, seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.[232]

Fica claro que os dispositivos de lei supramencionados procuraram restringir ao máximo a subjetividade cabível ao aplicador das normas tributárias, no entanto, na doutrina, não parece haver uma unanimidade sequer em relação às nomenclaturas, que variam de acordo com o entendimento dos autores quanto à possibilidade ou não de uma legalidade tributária aberta em nosso ordenamento. Deparamo-nos com os mais variados desdobramentos da legalidade, como o princípio da reserva legal, a reserva absoluta de lei, a reserva de lei formal, a tipicidade fechada, a legalidade material absoluta, entre outros.

A despeito das diversas variações doutrinárias intermediárias, basicamente podemos distinguir duas posições opostas acerca da interpretação e da aplicação do princípio da legalidade no que se refere aos assuntos tributários em nosso ordenamento. Atualmente, a teoria majoritária em nosso país, defendida, por exemplo, por Alberto Xavier[233], sustenta que o objetivo da legalidade tributária seria o de eliminar por completo qualquer resquício de subjetividade que, porventura, pudesse ser delegado ao aplicador das normas, resultando numa "reserva absoluta de lei", de modo a não permitir uma "inversão de competências" entre os Poderes

---

[230] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 401.

[231] Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

[232] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p. 21.

[233] XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 25-27.

nesse ramo do direito e a garantir o total monopólio pelo Poder Legislativo sobre a atribuição de criar ou aumentar tributos.

Já a segunda corrente, bastante difundida por Ricardo Lobo Torres[234], não crê na possibilidade de se fechar completamente todo e qualquer conceito que possa ser utilizado no Direito Tributário, sendo inevitável a existência de conceitos indeterminados que necessitem da interpretação daquele que aplicará a norma ao caso concreto.

Evidentemente, quando se trata de legalidade, não podem ser olvidados os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito, que possuem a função de proteger o Estado de Direito, afinal, ambos contêm valores que circundam toda e qualquer conduta jurídica, de modo a prevenir estados de surpresa quanto às relações jurídicas e sociais.[235]

Apesar de parecerem similares, a segurança jurídica e a certeza do direito são conceitos que não se confundem. A primeira dá uma ideia de futuro, pretendendo conferir garantia de estabilidade àquelas relações jurídicas que ainda estão por ser concretizadas. Já a certeza do direito age como uma espécie de limite objetivo, exercendo a tutela das relações passadas, como, por exemplo, a coisa julgada.

Ambos os conceitos em comento são de extensa abrangência em inúmeros ramos do direito, já que estão ligados a outros valores fundamentais, como a legalidade, irretroatividade, coisa julgada e ato jurídico perfeito. No Direito Tributário, sua posição é ainda mais destacada, já que as relações jurídicas tributárias objetivam arrecadar uma parte do patrimônio dos administrados para atender às necessidades do Estado.[236]

A partir da segurança jurídica, a legalidade tributária constitui-se no direito principal dos contribuintes, já que: proíbe o Poder Executivo, por ato exclusivo, de proceder à instituição ou majoração de tributos, salvo as exceções previstas no ordenamento jurídico; garante a segurança das relações tributárias ao possibilitar o planejamento das atividades pelos contribuintes de acordo com a descrição legal

---

[234] TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário.** n. 51, São Paulo: Dialética, p.95-112, dez. 1999, p. 96.

[235] NATAL, Eduardo Gonzaga de Oliveira de. Segurança jurídica e certeza do direito: um outro método de abordagem em sede de direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 10, n. 44, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 09-17, mai./jun. 2002, p.9.

[236] NATAL, Eduardo Gonzaga de Oliveira de. Segurança jurídica e certeza do direito: um outro método de abordagem em sede de direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 10, n. 44, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 09-17, mai./jun. 2002, p.10.

dos elementos da relação tributária; e, com a reserva de lei formal e material, assegura ao contribuinte que só haverá intervenção em seu patrimônio por intermédio de lei, mas nunca por outras fontes normativas, como decretos, instruções, portarias, etc.[237]

Essa necessidade crescente de segurança jurídica no âmbito da legislação tributária acabou por trazer à tona o fechamento do tipo, ou seja, uma tendência classificatória que transforma o tipo em conceito fechado, para oferecer o mais alto grau de certeza na aplicação da norma ao caso concreto.

Dessa forma, como podemos concluir, a posição de destaque ocupada pela segurança jurídica e pela certeza do direito no âmbito tributário culminou em uma proteção extremada ao princípio da legalidade, "como se o sistema jurídico fosse algo estático, no qual as regras predeterminadas haveriam de ser aplicadas a todos os fatos de forma linear, desconsiderando-se as vicissitudes do mundo circundante [...]"[238].

Forçoso ainda mencionar que muitos autores já têm se posicionado no sentido de aceitar como vigente a nova feição que a legalidade tributária tomou no Estado Social e Democrático de Direito[239]. No intuito de que possam ser também controlados os atos dos legisladores, a legalidade assume uma nova formatação, tornando-se uma legalidade constitucional. No tocante à atuação do Poder Executivo, passa a ser incluída no conceito de legalidade a compatibilização do ato administrativo com os princípios constitucionais, e não mais só com a lei em sentido estrito.[240]

Essa constitucionalização da legalidade só se tornou possível em virtude da força normativa adquirida pela Constituição que possibilitou uma nova modalidade de interpretação jurídica, a interpretação constitucional. Tal interpretação consubstanciou-se na maior prova de reconhecimento das normas constitucionais como verdadeiras normas jurídicas, surgindo então princípios próprios aplicáveis a essa modalidade de interpretação, como, por exemplo, o da supremacia da

---

[237] LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 152-153.

[238] NATAL, Eduardo Gonzaga de Oliveira de. Segurança jurídica e certeza do direito: um outro método de abordagem em sede de direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 10, n. 44, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 09-17, mai./jun. 2002, p.12.

[239] RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 63.

[240] LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 161.

Constituição e os da razoabilidade e da efetividade.[241]

A influência da Constituição na legalidade refletiu acentuadamente no âmbito tributário, já que essa área tem alto grau de constitucionalização, possuindo inclusive capítulo específico – Capítulo I do Título VI da Magna Carta – que trata do Sistema Tributário Nacional. Tal vinculação com a Lei Fundamental incumbe o Poder Judiciário de fiscalizar a validade das leis e atos administrativos, verificando sua compatibilidade com os preceitos positivados na Constituição, já que as normas constitucionais que versam sobre tributação oferecem amplo leque de opções para que sejam judicialmente invocadas algumas questões constitucionais entre contribuintes e Estado. Essa submissão ao princípio da constitucionalidade ocorre também na atuação da administração tributária, que deve observar não apenas a lei em sentido estrito, mas também o que está prescrito pelas normas constitucionais sobre o tema de cada decisão.[242]

Diante das premissas acima adotadas, vê-se que, ao tratar-se do Direito Tributário, a legalidade ocupa uma posição de maior relevância, tendo em vista a ingerência do Estado no patrimônio dos contribuintes e a própria relação jurídica tributária, a partir da qual se denota uma posição de vulnerabilidade do cidadão em relação ao Fisco. Assim, não obstante as transformações hermenêuticas trazidas pelo fenômeno da constitucionalização desse ramo do direito, ainda assim, é imperioso considerar a força da legalidade tributária e a importância da existência e da observância dos textos de lei na maior medida possível.

Cabe então enaltecer os direitos dos contribuintes também como potenciais sujeitos de relações processuais, aplicando-se as nuances da rígida legalidade tributária, tão difundida no contexto do direito material, também ao processo tributário que, entre antigas leis especiais e um novo Código de Processo Civil, vê-se, muitas vezes, sem uma identidade delimitada e definida, envolta em interpretações analógicas, sistemáticas e, quiçá, deficientes, ante uma possível falta de atenção pormenorizada por parte do Poder Legislativo.

4.2.2 Precedente, jurisprudência e ativismo judicial no direito tributário

---

[241] BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: < http://jus.com.br/artigos/7547>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[242] LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 161-162.

É certo que o sistema jurídico brasileiro tem sido objeto de inúmeras alterações da legislação que objetivam criar mecanismos de uniformização judicativa, buscando, assim, uma maior segurança jurídica no sentido de garantir que casos semelhantes obtenham a mesma decisão, de modo a evitar ou, ao menos, diminuir, a sensação de "loteria" que circunda os processos decisórios.[243]

A fim de embasar a análise de decisões judiciais referentes a exceção de pré-executividade, instituto processual que não conta com regulamentação expressa de lei, faz-se pertinente a diferenciação entre precedente e jurisprudência, além da posterior delimitação do significado adotado para a expressão "ativismo judicial".

Adotando o conceito trazido por Fredie Didier Jr., podemos afirmar que o precedente, *lato sensu,* trata-se da "decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos"[244].

Nem toda decisão judicial gera precedente e, quando gera, não o faz necessariamente de forma integral, de modo que o precedente pode ser composto de apenas parte da decisão. Logo, a caracterização do precedente pressupõe a análise da argumentação desenvolvida na decisão judicial com o propósito de verificar se os principais argumentos de direito relativos ao caso foram enfrentados de maneira clara, objetiva e suficiente para orientar jurisdicionados e magistrados em situações futuras.[245]

Em consonância com o conceito de norma jurídica acima adotado, tem-se ainda que o precedente, em seu sentido amplo, contém uma norma jurídica (*ratio decidendi*) e uma norma individual. A norma jurídica, presente na fundamentação da decisão, com natureza expansiva e propriedades gerais, trata-se do resultado da interpretação e valoração dos fatos em conformidade com a Constituição Federal e com as leis.[246] Já a norma individual, presente no dispositivo da decisão, tem a

---

[243] DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. Recursos repetitivos no âmbito do CARF e a figura do *amicus curiae*. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. v. 3. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 299-300.

[244] DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. 2, p. 441.

[245] CHRISTOPOULOS, Basile. Orçamento público e controle de constitucionalidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 38-39.

[246] É o que podemos considerar como precedente em seu sentido estrito.

norma jurídica como seu fundamento e se constitui na decisão para a situação específica em julgamento.[247]

Por seu turno, a jurisprudência representa um precedente reiterado por diversas decisões nos casos posteriores, sendo esta constante repetição análoga da opção de interpretação trazida pelo precedente que fornece a estabilidade necessária para permitir que os julgamentos e comportamentos futuros se pautem nessa regra geral[248], devidamente consolidada pela jurisprudência.[249]

Tendo em vista o atual contexto hermenêutico do ordenamento jurídico brasileiro, mormente a constitucionalização do direito, "a criatividade jurisdicional é também característica atualmente bem aceita pelo pensamento jurídico contemporâneo"[250].

Logo, em virtude desse novo cenário, cumpre-nos ainda conceituar o que seria o ativismo judicial para efeitos do presente trabalho, podendo-se afirmar que ele ocorre quando o Poder Judiciário, no exercício de sua função jurisdicional, atuando para resolver litígios de caráter subjetivo e controvérsias jurídicas objetivas, ultrapassa os limites institucionais determinados pelo ordenamento jurídico.[251]

Em um Estado submetido ao direito e estruturado sob a forma da separação dos Poderes Constituídos, deve-se necessariamente pressupor que há uma diferenciação básica entre a expedição dos textos normativos e a atuação que se destina a garantir sua observância. Dessa forma, uma vez ultrapassados os limites da atividade jurisdicional, surge grave tensão entre os Poderes, tensão esta frequentemente associada ao controle de constitucionalidade de leis e atos normativos e à omissão legislativa, o que, consequentemente, atinge com mais vigor o Poder Legislativo, que pode não só ter sua produção legiferante irregularmente

---

[247] ATAÍDE JR., Jaldemiro Rodrigues de. **Precedentes vinculantes e irretroatividade do direito no sistema processual brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 174-175.
[248] Para nós, a norma jurídica que constitui o precedente.
[249] DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. 2, p. 488.
[250] DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. 1., p. 51.
[251] RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial**: parâmetros dogmáticos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 131.

invalidada, como seu espaço de atuação tomado por decisões demasiadamente criativas.[252]

Nas palavras de Gabriel Ivo[253],

> O que os juristas, em sentido largo, dizem do Direito não é mera repetição da linguagem prescritiva. Determinam, isso sim, o significado do que é que o Direito diz. E, ao determinarem o que o Direito diz, os juristas terminam dizendo o que o Direito é. O que não deixa de ser um poder, pois afirmam o que dizem as palavras da lei.

Por mais abrangente que nos pareça a atividade jurisdicional, esta deve sempre pautar-se pela limitação das palavras, da lei, sob pena de deturpar por completo o sistema jurídico vigente. Assim, partindo-se do pressuposto de que "o debate acerca do ativismo judicial está inserido na discussão sobre argumentação jurídica"[254], cumpre-nos refletir acerca da elasticidade conferida à exceção de pré-executividade no processo de execução fiscal por decisões judiciais muitas vezes conflitantes e nem sempre alicerçadas suficientemente nos textos vigentes em nosso ordenamento jurídico.

Assim, considerando que não há regulamentação expressa sobre a exceção de pré-executividade, o que aqui se analisa pelo prisma específico da dívida tributária, os precedentes judiciais e a jurisprudência possuem singular importância nessa conjuntura. Tal importância nos guia às diretrizes da vinculação e eficácia dos precedentes no tempo, bem como da aplicação dos efeitos temporais dos precedentes revogadores, visto que hoje os precedentes judiciais são a fonte precípua, complementada pela doutrina pátria, para nortear os operadores de direito em relação à exceção de pré-executividade.

Com o advento do Código de Processo Civil de 2015, o tema dos precedentes ganhou destaque, estando presente em diversos dispositivos do texto do referido código, que trouxe inclusive uma lista de precedentes vinculantes nos incisos de seu art. 927:

> Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

---

[252] RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial**: parâmetros dogmáticos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 24/132.

[253] IVO, Gabriel. **O direito e a sua linguagem**, p. 529. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Gabriel-Ivo.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[254] CHRISTOPOULOS, Basile. Orçamento público e controle de constitucionalidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 33.

> I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
> II - os enunciados de súmula vinculante;
> III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
> IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
> V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Conforme determinações do CPC/2015, os juízes e tribunais, independentemente de provocação, devem conhecer de ofício os precedentes vinculantes, sob pena de omissão, nos termos do parágrafo único de seu art. 1.022[255]. Assim, em tese, tais precedentes seriam de aplicação obrigatória para todos os casos julgados posteriormente que tratem de situações análogas.[256]

Didier destaca ainda que o rol presente no referido art. 927 do CPC/2015 não é exaustivo, motivo pelo qual temos a previsão do art. 926, cujo teor determina que "os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente". Assim, apesar de não constar da lista expressa da lei, os precedentes consolidados por cada tribunal através de súmulas orientam o próprio tribunal e seus juízes vinculados.[257]

Entretanto, considerando que o reconhecimento do precedente é feito por análise quase privativamente fática, não seria possível falar em precedentes vinculantes no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, apesar das mudanças legislativas realizadas para o seu fortalecimento. Afinal, sempre será necessário um exame crítico no sentido de determinar o quão parecidas são as situações (caso concreto e possível precedente) para que possa ser aplicado o mesmo posicionamento jurídico.[258]

---

[255] Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que:
I - deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento;

[256] DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. 2, p. 455.

[257] DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. 2, p. 461.

[258] CHRISTOPOULOS, Basile. Orçamento público e controle de constitucionalidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 40-41.

No que concerne à eficácia temporal dos precedentes, é inconteste a contribuição doutrinária de Jaldemiro Rodrigues de Ataíde Júnior que, mesmo antes da entrada em vigor do atual Código de Processo Civil, já destacava e reconhecia a importância do precedente, defendendo sua adoção de maneira vinculante e apresentando relevante classificação de seus efeitos temporais. O referido autor explica as eficácias retroativa e prospectiva, classificando a primeira em pura e clássica e a segunda em pura, clássica e a termo.

Tanto a aplicação retroativa pura como a aplicação retroativa clássica atuam sobre fatos ocorridos no passado e causas em curso. No entanto, o que as diferencia é que a aplicação retroativa pura abrange ainda os casos transitados em julgado e aqueles nos quais se operou decadência ou prescrição. No Brasil, a aplicação retroativa clássica é a regra geral.

Um forte argumento em favor da aplicação retroativa clássica, seria o de que as partes não teriam interesse em recorrer das decisões desfavoráveis sabendo que, mesmo no caso de mudança de entendimento, os efeitos não surtiriam para o caso em julgamento, apenas para os futuros. Porém, tal argumento encontra-se enfraquecido em virtude das mudanças trazidas pelas demandas de massa e pelas causas repetitivas, tendo em vista o alto número de casos futuros que sofrerão seus resultados.

Em relação aos efeitos futuros, temos que a aplicação prospectiva pura compreende apenas os fatos ocorridos após o surgimento do novo precedente, excluindo-se, inclusive, o caso do julgado, já que os fatos que geraram a lide são pretéritos. Na prospectiva clássica, os efeitos retroagem para o caso do julgamento, apenas, não alcançando outros fatos pretéritos e nem outras causas em julgamento. Já na prospectiva a termo, os efeitos começam em data futura estabelecida no próprio julgamento, em virtude das peculiaridades da situação concreta.[259]

O parágrafo 3º do supramencionado art. 927 do CPC/2015 demonstra a clara evolução do ordenamento jurídico brasileiro em relação à aplicação de efeitos prospectivos aos precedentes, visto que prevê expressamente a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão jurídica:

> § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela

[259] ATAÍDE JR., Jaldemiro Rodrigues de. **Precedentes vinculantes e irretroatividade do direito no sistema processual brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164-169.

> oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Vê-se claramente a consagração do princípio da segurança jurídica[260], já que uma das funções mais importante do direito é a de conferir certeza às relações sociais, assim, as pessoas devem ter os elementos necessários para saber previamente as consequências de seus comportamentos. Portanto, é preciso que possam confiar na jurisprudência dominante dos tribunais superiores vigente ao tempo de suas ações.[261]

Como já mencionado, em regra, o precedente produz efeitos com eficácia retroativa, embora isso não signifique dizer que a revogação de precedente com efeitos prospectivos se trate de uma situação totalmente excepcional, mas apenas que exige uma fundamentação que a justifique satisfatoriamente, em prol da estabilidade da jurisprudência.[262]

Além de dispositivos de lei que condicionam a Administração Pública à confiança[263], muito antes do advento do CPC/2015, a Lei nº 9.868/1999[264] e a Lei nº 9.882/1999[265] já permitiam a modulação dos efeitos temporais pelo STF em controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, o que já vinha sendo realizado pela Suprema Corte mesmo antes do expresso permissivo legal.[266]

Assim, como se pacificou a possibilidade de o STF aplicar efeitos prospectivos em sede de controle difuso em julgamento de recurso extraordinário, não havia motivos para não se admitir o mesmo, por indução amplificadora, no caso

---

[260] Art. 5º, inciso XXXVI, da CRFB/88: "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

[261] ATAÍDE JR., Jaldemiro Rodrigues de. **Precedentes vinculantes e irretroatividade do direito no sistema processual brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 207.

[262] DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. 2, p. 499.

[263] Exemplos: art. 2º, p. único, XIII, da Lei nº 9.784/1999 e o art. 146 do Código Tributário Nacional

[264] Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

[265] Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de argüição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

[266] DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. 2, p. 501-502.

dos julgamentos de recursos especiais pelo STJ, desde que autorizado por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.[267]

No entanto, o CPC/2015, com seu art. 927, §3º, surgiu para dirimir quaisquer dúvidas a esse respeito, consagrando expressamente a possibilidade de modulação dos efeitos nos casos de alteração de jurisprudência dominante do STF e demais tribunais superiores.

Essa possibilidade de modulação da eficácia do precedente revogador (*overrulling*) abrange a modificação de qualquer precedente de qualquer tribunal, incluindo-se jurisprudências e enunciados de súmulas, desde que dotados de eficácia normativa, conclusão que pode ser alcançada através de interpretação sistemática e constitucional da regra do CPC/2015.[268]

> Desse modo, se a alteração jurisprudencial puder afetar a estabilidade das relações jurídicas formadas e construídas sob a égide de um velho posicionamento (princípio da segurança jurídica), é perfeitamente possível que o tribunal adote para o caso concreto, bem assim para aqueles pendentes de julgamento que se relacionem a fatos pretéritos, o entendimento já consolidado, anunciando, para as situações vindouras a mudança paradigmática. Tudo no intuito de respeitar as legítimas expectativas que o posicionamento reiterado do tribunal haja incutido no espírito dos jurisdicionados.[269]

Em decisão de relatoria do Ministro Dias Toffoli, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, vencidos os Ministros Gilmar Mendes (Relator) e Edson Fachin, deu provimento ao agravo regimental em julgamento, restabelecendo-se o acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região com a reforma da decisão do STJ, no sentido de não permitir a aplicação do precedente revogador ao caso em questão[270].

Cabe ainda ressaltar trechos relevantes do voto do Ministro Dias Toffoli que, por maioria de votos, foi o vencedor:

---

[267] ATAÍDE JR., Jaldemiro Rodrigues de. **Precedentes vinculantes e irretroatividade do direito no sistema processual brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 209-210.

[268] DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. 2, p. 503.

[269] DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. 2, p. 503.

[270] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 951.533**. Segunda Turma. Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli, julgado em 12 de junho de 2018, republicado no DJe em 05 de novembro de 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338969891&ext=.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

No agravo regimental, defende-se, em síntese, que: 1) “o termo inicial do prazo prescricional da ação de repetição de indébito de tributo declarado inconstitucional deve ser a data da decisão desse Eg. STF”; 2) “a modificação na jurisprudência do STJ e dos TRF´s em matéria de prescrição não pode retroagir para considerar prescrita pretensão que não o era à época do ajuizamento da demanda”; 3) “o Poder Judiciário não pode se recusar a apreciar e aplicar lei superveniente ao julgamento nas instâncias ordinárias, reconhecedora do direito do contribuinte”.

[...]

Conforme consta dos autos, até o julgamento do EREsp nº 435.835/SC, acórdão publicado em 4/6/07, o STJ entendia que o prazo prescricional relativo à pretensão de restituição de tributo declarado inconstitucional tinha início a partir da data da declaração de inconstitucionalidade da exação pelo Supremo Tribunal Federal ou da resolução do Senado Federal. Com o julgamento daqueles embargos de divergência, a Corte Superior mudou sua jurisprudência, passando a consignar que, independentemente de declaração de inconstitucionalidade, deveria prevalecer, para efeito de fixação do prazo prescricional, a tese conhecida como “cinco mais cinco”, isto é, no caso de tributos sujeitos a homologação, cinco anos contados a partir do fato gerador mais cinco anos contados da data da homologação tácita.

Em face disso, interpôs-se o recurso extraordinário sob a alegação de afronta ao princípio da segurança jurídica, uma vez que a mudança jurisprudencial não teria sido acompanhada de qualquer espécie de regra de adaptação, passando a ser aplicada, de imediato, não só às ações movidas após o referido julgamento, mas também àquelas que já haviam sido ajuizadas, respeitando-se o prazo prescricional anteriormente consolidado. Desse modo, por força unicamente daquela guinada jurisprudencial, diversos contribuintes que já haviam ingressado em juízo e contavam com decisões favoráveis nas instâncias ordinárias – observando-se o prazo prescricional anterior – teriam visto suas pretensões ser automaticamente fulminadas, apesar de nunca terem ficado inertes. A parte ora recorrente é um desses contribuintes.

[...]

É importante ter em mente que não se pleiteia, por meio da tese ora em discussão, a manutenção *ad eternum* do entendimento prevalecente na Corte Superior anteriormente ao julgamento daquele caso paradigmático (EREsp nº 435.835/SC). O que se requer é que, com base diretamente no princípio da segurança jurídica, a mudança brusca da jurisprudência acerca do prazo prescricional não alcance a presente ação, a qual estava em curso na data do julgamento ou da publicação do acórdão (4/6/07), questão constitucional passível de análise em sede de recurso extraordinário.

[...]

Como bem salientou o Ministro Relator **Gilmar Mendes**, os marcos jurígenos para a contagem do prazo prescricional do direito do contribuinte estão dispostos no Código Tributário Nacional. Todavia, acertadamente ou não, o Superior Tribunal de Justiça, na interpretação dessas normas, **criou um marco inicial de prazo prescricional diverso**, qual seja, a data da declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo STF em controle concentrado ou difuso. Nesse cenário, a **aplicação imediata** da nova jurisprudência

> do STJ fixando novos marcos prescricionais a partir de 2004 significou aplicar-se retroativamente a nova regra de contagem do prazo prescricional às pretensões já ajuizadas em curso, com ofensa, em meu entender, ao primado da **segurança jurídica.**

Assim, a Segunda Turma do STF entendeu que o STJ, ao aplicar retroativamente aos processos em curso a jurisprudência revogadora de entendimento pacífico anterior, feriu o princípio da segurança jurídica, determinando, para o caso em análise, a aplicação do entendimento até então consolidado do STJ de que o prazo prescricional para se postular a repetição de indébito teria início apenas com a declaração de inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal e afastando, em consequência, o novo entendimento de que a prescrição do direito de restituir/compensar os tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorrerá após a expiração do prazo de cinco anos contados a partir do fato gerador, acrescido de mais cinco anos da data da homologação tácita.

Podemos ver os reflexos da eficácia temporal dos precedentes revogadores também no âmbito administrativo. Caminhando em sentido diverso das reiteradas decisões do Supremo e se alinhando ao supramencionado julgado do STJ que foi reformado, em recentíssima decisão, no julgamento do Procedimento de Controle Administrativo nº 0001402-19.2018.2.00.0000, o "Conselho Nacional de Justiça (CNJ), determinou (...) que fosse dado efeito retroativo à decisão do Judiciário alagoano que restabeleceu a regra de 50% de desconto nos impostos pagos aos cartórios para aquisição do primeiro imóvel"[271].

A conselheira Daldice Santana baseou-se exatamente na excepcionalidade da Lei nº 9.868/1999, que só permite ao STF relativizar a regra da retroatividade com quórum qualificado de dois terços de seus membros, exigindo ainda a observância, como já destacado, às razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, afirmando que "vigora, no sistema jurídico pátrio, como regra, a teoria da nulidade, segundo a qual o ato nulo tem sua validade abalada '*ab initio*', ou seja, considera-se que o ato já nasceu viciado e, por isso, impassível de gerar efeitos válidos".

É claramente crescente a tendência do STF de, com base no primado constitucional da segurança jurídica, modular os efeitos dos precedentes

---

[271] Dicom TJAL. CNJ garante retroatividade de desconto na compra de primeiro imóvel. **Poder Judiciário de Alagoas**. 12 jul. 2018. Disponível em: <http://www.tjal.jus.br/comunicacao2.php?pag=verNoticia&not=13656>. Acesso em: 31 mai. 2019.

revogadores. Ocorre que essa inclinação já não se pode ser auferida tão facilmente por parte do STJ[272], cujas funções, de certa maneira, assemelham-se a cada dia mais com as do STF, tendo em vista os seus deveres de uniformizar a interpretação da legislação federal (STJ) e da Constituição (STF).

Essa sinalização do Superior Tribunal de Justiça no sentido de não aplicar a modulação de efeitos ao modificar entendimentos pacificados, no que toca o instituto processual da exceção de pré-executividade, é particularmente relevante, já que o STJ e seus julgamentos de recursos repetitivos têm, em regra, servido como parâmetro para os demais julgadores. Afinal, se a falta de legislação específica que regulamente essa forma de defesa já causa decisões conflitantes por si só, mais problemática se torna a situação se nem mesmo as eventuais mudanças de entendimento mantiverem um mínimo de segurança jurídica para os executados.

Assim, diante da vinculação um tanto quanto frágil dos precedentes, que podem ser superados com base em interpretações posteriores, mais ou menos acertadas que as anteriormente perfilhadas, as questões que circundam a utilização da exceção de pré-executividade em matéria tributária e como forma de defesa no processo de execução fiscal tornam-se ainda menos claras, exigindo uma atenção do legislador, que deve estar atento aos problemas recorrentes no Judiciário brasileiro, de modo a evitar o crescente ativismo judicial nas decisões pátrias.

4.2.3 Análise comparativa de decisões judiciais

Uma vez adotada a premissa de que a exceção de pré-executividade se consubstancia em uma criação doutrinária aceita de forma pacífica pela jurisprudência pátria, é de rigor a análise de acórdãos selecionados exclusivamente no âmbito dos tribunais com competência federal, como consequência necessária para a evolução do estudo do presente tema, estabelecendo-se a amplitude com que tem sido utilizado o referido instituto processual em determinadas matérias no processo de execução fiscal e os possíveis conflitos de entendimento entre os julgados.

---

[272] PEIXOTO, Ravi. **Resistência do Superior Tribunal de Justiça em modular efeitos é evidente**. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2017-set-13/ravi-peixoto-resistencia-stj-modular-efeitos-evidente >. Acesso em: 31 mai. 2019.

Provavelmente duas das primeiras expressões que, de pronto, surgem na delimitação do cabimento da exceção de pré-executividade, diante das posições doutrinárias e das decisões judiciais reiteradas, são “conhecimento de ofício” e “dilação probatória”, afinal, estas parecem ser as questões quase unanimemente presentes na definição do alcance de conteúdo desse instituto processual.

No entanto, o assunto não nos parece tão uniformemente resolvido, não só pelas discrepâncias doutrinárias já abordadas, mas pelos entendimentos judiciais que, *a priori*, nem sempre denotam uma uniformidade passível de ser seguida de forma minimamente objetiva.

Para um melhor entendimento dos possíveis embaraços que envolvem a matéria, duas decisões do Superior Tribunal de Justiça são deveras relevantes. Trata-se de dois julgamentos, ambos processados sob o rito dos recursos repetitivos, que procederam à análise da possibilidade ou não de arguição de ilegitimidade passiva dos corresponsáveis através do manejo da exceção de pré-executividade no processo de execução fiscal de dívida ativa tributária.

O primeiro acórdão representa o julgamento do Recurso Especial nº 1.104.900/ES pela Primeira Sessão do STJ, sob a relatoria da Ministra Denise Arruda, que ocorreu em 25 de março de 2009, ementado conforme a seguir disposto:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. **INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE.** RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos *"com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos"* . 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, **a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras.** 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer

> dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.[273]

O segundo julgado, também da Primeira Seção do STJ, que teve como relator o Ministro Teori Albino Zavascki, decidiu o Recurso Especial nº 1.110.925/SP, em 22 de abril de 2009, no seguinte sentido:

> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA ARGUIDA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. 1. A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução. 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.[274]

Diante da análise e comparação entre os julgados, algumas circunstâncias possuem forte relevância, ganhando relevo a literalidade de suas ementas. O primeiro julgado afirma em sua ementa que o entendimento do STJ "firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado". Já a segunda ementa aduz que "a exceção de pré-

---

[273] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.104.900/ES**. Primeira Seção. Relator(a): Ministra Denise Arruda, julgado em 25 de março de 2009, publicado no DJe em 01/04/2009, RSSTJ vol. 36 p. 418. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802743578&dt_publicacao=01/04/2009>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[274] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.110.925/SP**. Primeira Seção. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22 de abril de 2009, publicado no DJe em 04/05/2009, RSSTJ vol. 36 p. 425. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900162098&dt_publicacao=04/05/2009>. Acesso em: 31 mai. 2019.

executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal".

Tendo em vista que se trata de matéria não regulamentada expressamente pela legislação vigente, decisões supostamente convergentes em virtude de suas fundamentações de inteiro teor – por possuírem ementas aparentemente opostas – podem causar confusa utilização por parte dos demais julgadores pátrios que, munidos de uma ou outra ementa, utilizando-a como precedente vinculante, pode proferir decisão oposta ao real entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Não parece forçada a conclusão de que as hipóteses de cabimento da exceção de pré-executividade não atingem unanimidade na doutrina e tampouco na jurisprudência, havendo quem admita uma utilização restrita, apenas para questões de ordem pública, bem como quem defenda seu cabimento para qualquer tipo de alegação, desde que possa ser comprovada de plano, mostrando-se prescindível eventual dilação probatória.[275]

Logo, diante da variedade de opções doutrinárias, as duas ementas do STJ acima transcritas merecem atenção no sentido de justificarem, ainda que apenas aparentemente, a adesão a qualquer uma das doutrinas destacadas.

Evidentemente que não se pretende desmerecer ou tornar obsoleto o enunciado da Súmula nº 393 do Superior Tribunal de Justiça, que não parece deixar dúvidas do caminho escolhido pelo Tribunal quando delimita que "a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória".

No entanto, é curioso o fato de que a mencionada Súmula utiliza ambos os acórdãos supra examinados como os dois precedentes mais recentes em que baseou seu teor, deixando, portanto, espaço para interpretação dos demais magistrados, para os quais, em termos de vinculação, não há hierarquia entre enunciado de súmulas e julgamentos de recursos especiais repetitivos, conforme incisos III e IV do art. 927 do Código de Processo Civil de 2015.

Ambos os precedentes do Superior Tribunal de Justiça foram processados pela sistemática dos recursos repetitivos e expuseram entendimentos acerca da possibilidade de utilização da exceção de pré-executividade para defesa dos

[275] CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. Exceção de pré-executividade e seu julgamento: impacto em outros processos (administrativo, declaratório, anulatório). In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. v. 2. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 247.

corresponsáveis cujos nomes já estejam inscritos na certidão de dívida ativa colocada em execução e, nos dois casos, alcançou-se a conclusão de que não seria possível, haja vista que a matéria demandaria dilação probatória.

De acordo com o entendimento exposto pela Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em consonância com precedentes do Superior Tribunal de Justiça, não é possível a discussão da responsabilidade tributária dos sócios através da exceção de pré-executividade:

> AGRAVO DE INSTRUMENTO. **EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE REJEITADA. MATÉRIA QUE NÃO PODERIA SER TRATADA NOS LIMITES SINGELOS QUE A EXCEÇÃO É CONVINHÁVEL (RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS).** PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. NECESSIDADE DE PROVA DOCUMENTAL PRÉ-CONSTITUÍDA. CONTRADITÓRIO. EMBARGOS DO DEVEDOR. VIA ESCORREITA. RECURSO IMPROVIDO. 1. Por intermédio da exceção de pré-executividade pode a parte vir a juízo arguir nulidade sem que necessite utilizar-se dos embargos à execução, uma vez que se trata de vício fundamental que priva o processo de toda e qualquer eficácia, além de ser matéria cuja cognição deve ser efetuada de ofício pelo Juiz. **2. Existe a possibilidade de o devedor utilizar-se da objeção de pré-executividade, leciona Humberto Theodoro Júnior, "sempre que a sua defesa se referir a questões de ordem pública e ligadas às condições da ação executiva e seus pressupostos processuais", afirmando ainda que quando "depender de mais detido exame de provas, que reclamam contraditório, só através de embargos será possível a arguição da nulidade" (Curso de Direito Processual Civil, vol. II, 33ª ed., Ed. Forense, p. 134 e 266). 3. A pretensão do excipiente (afastar a sua responsabilidade tributária) extravasa o âmbito de cognição possível em sede de exceção de pré-executividade. Inteligência da Sumula 393 do STJ. 4. Dissenso complexo que e demanda dilação probatória, expediente que extravasa o âmbito de cognição possível em sede de exceção de préexecutividade.** 5. Quanto à prescrição, muito embora a matéria seja de ordem pública e de conhecimento de ofício, verifico que diante das particularidades do caso a questão não comporta discussão nestes autos. 6. O litígio não é de fácil solução na medida em que a empresa executada aparentemente firmou termo de parcelamento, posteriormente não cumprido, segundo consta da resposta da Fazenda - apesar de, em nenhum momento, o coexecutado informar o fato judicialmente - circunstância que implica no reconhecimento inequívoco da dívida e, por conseguinte, na interrupção do prazo prescricional que seria retomado por inteiro somente com a denúncia do exequente (artigo 174, parágrafo único, inciso IV, CTN). **7. O atendimento ao pleito do excipiente nos moldes em que foi colocado importa em transformar o Poder Judiciário em legislador positivo, ampliando indevidamente o âmbito de uma providência que não passa de uma criação jurisprudencial, visto que a exceção de pré-executividade não é prevista em lei. 8. Em atenção à garantia constitucional**

> **insculpida no artigo 5º, LV, mesmo provas documentais pré-constituídas dependem de contraditório para serem aproveitadas no processo, como é o caso dos autos. Precedentes do STJ. 9. Existe um caminho processual traçado pelo legislador que permite ao executado opôr-se à execução. São os embargos do devedor onde toda matéria interessante à defesa pode ser deduzida.** 10. Agravo de instrumento a que se nega provimento.[276]

Ainda no próprio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, a Primeira Turma parece não compartilhar do mesmo entendimento que a Sexta Turma, posicionando-se da seguinte forma:

> DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. **EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COM FUNDAMENTO INCONSTITUCIONAL. POSSIBILIDADE.** I.Agravo interno contra decisão que negou seguimento a recurso especial. **II.Nos casos em que o nome do sócio consta da certidão de inscrição em dívida ativa, a exceção de pré-executividade é admitida quando a responsabilidade dos sócios baseia-se exclusivamente em fundamentos inconstitucionais e não há necessidade de dilação probatória.** III.Decisão recorrida que está em conformidade com a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, adotada sob o rito dos recursos repetitivos.[277]

> AGRAVO DE INSTRUMENTO. **EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. POSSIBILIDADE.** INFRAÇÃO À LEI. CONTRIBUIÇÕES DESCONTADAS E NÃO REPASSADAS À PREVIDÊNCIA SOCIAL. 1. De acordo com o novo quadro normativo e jurisprudencial, não há mais como se concluir pela responsabilidade solidária dos sócios com base no artigo 124, inciso II, do CTN - Código Tributário Nacional, ficando, portanto, a responsabilidade restrita às hipóteses do artigo 135, inciso III, do referido Código, ou seja, apenas dos sócios diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, quando praticarem atos com excesso de poderes, ou infração à lei, contrato social ou estatutos. **2. Impende destacar que, na hipótese do artigo 135, inciso III, do CTN, o feito poderá ser redirecionado aos sócios diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, quando constatada a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. 4. Nesse contexto, esta E. Corte vem acolhendo a responsabilidade do**

---

[276] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Agravo de Instrumento nº 591.745/SP - 0021486-60.2016.4.03.0000**. Sexta Turma. Relator: Desembargador Federal Johonsom di Salvo, julgado em 22 de junho de 2017, publicado no e-DJF3, Judicial 1, em 29 de junho de 2017. Disponível em: < http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/6152249>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[277] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Agravo de Instrumento nº 351.190/SP - 0040046-31.2008.4.03.0000**. Primeira Turma. Relator: Desembargador Federal Vice-Presidente Mairan Maia, julgado em 30 de novembro de 2016, publicado no e-DJF3, Judicial 1, em 12 de dezembro de 2016. Disponível em: < http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5463431>. Acesso em: 31 mai. 2019.

> **artigo 135, III, por infração à lei, na hipótese de arrecadação de contribuições mediante desconto da remuneração dos empregados da contribuinte sem o devido repasse aos cofres da autarquia, em afronta ao disposto no art. 30, I, "b" da Lei nº 8.212/91, conduta esta que pode até mesmo configurar a situação criminosa descrita no art. 168-A do Código Penal. 5. Agravo de instrumento a que se nega provimento.**[278]

É possível perceber que, no primeiro julgado da Primeira Turma, conclui-se pela possibilidade de análise da responsabilidade dos sócios, desde que baseada exclusivamente em fundamentos inconstitucionais e que não demande dilação probatória. Já a segunda decisão, apesar de não mencionar expressamente em sua ementa e nem no voto do relator (acompanhado por unanimidade), acerca das possibilidades de utilização da exceção de pré-executividade, analisa exaustivamente a alegação de ilegitimidade passiva, julgando, por fim, no sentido de ter restado comprovada a responsabilidade dos excipientes/recorrentes, sem se esquivar da análise do caso concreto com base no instrumento de defesa empregado.

A Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por sua vez, parece se alinhar ao entendimento da Sexta Turma do TRF3, concluindo que a responsabilidade dos sócios se trata de matéria que demanda ampla dilação probatória e, portanto, só pode ser debatida em sede de embargos:

> AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DEFESA. EMBARGOS À EXECUÇÃO. 1. O incidente de pré-executividade é um meio de defesa em que não se faz necessária a garantia do juízo para seu oferecimento. Desse modo, só pode versar sobre questões comprovadas de plano pelo excipiente ou, ao menos, ser de fácil percepção ao juízo, o que não ocorre no presente caso, já que a solução da controvérsia não pode ser decidida mediante simples exame dos documentos apresentados. 2. Tratando-se de matéria que demanda ampla dilação probatória, deve a parte agravante permanecer no polo passivo do feito executivo. A presunção de responsabilidade, contudo, poderá ser debatida em sede de embargos à execução.[279]

---

[278] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Agravo de Instrumento nº 498.672/SP - 0005110-04.2013.4.03.0000**. Primeira Turma. Relator(a): Juíza Convocada Giselle França, julgado em 25 de outubro de 2016, publicado no e-DJF3, Judicial 1, em 11 de novembro de 2016. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5359107>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[279] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Agravo de Instrumento nº 5013951-94.2018.4.04.0000**. Segunda Turma. Relator: Juiz Federal Convocado Andrei Pitten Velloso, julgado em 27 de novembro de 2018, juntado aos autos em 28 de novembro de 2018. Disponível em:

Como já mencionado na análise das decisões do STJ, este definiu entendimento, em sede de recurso repetitivo, no sentido de não caber exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa. No entanto, nas mesmas decisões, o STJ define como requisitos para análise da exceção de pré-executividade a indispensabilidade de que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz e que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória.

Diante de tais premissas, não nos parece que ambas as afirmações são passíveis de indiscutível convivência. Nesse sentido, esse estudo se filia ao entendimento de Frederico Menezes Breyner, que assim dispõe em seu trabalho sobre responsabilidade tributária dos sócios-gerentes:

> [...] o critério utilizado pelo STJ, qual seja, presença do nome do sócio da CDA, não justifica a irrestrita inadmissibilidade da exceção de pré-executividade para arguição de sua ilegitimidade passiva.
> A questão demanda uma análise da "constituição" do crédito tributário e do dever da Fazenda em comprovar e fundamentar a sujeição passiva pelo lançamento, antes de acessar o Judiciário.[280]

Como já visto neste trabalho, o processo administrativo fiscal carece, entre outras coisas, de regulamentação mais robusta em relação ao seu trâmite, principalmente no que se refere aos direitos constitucionais do sujeito passivo e em especial dos corresponsáveis. Aliás, não há qualquer dispositivo que regulamente a necessidade e tampouco a forma de apurar a responsabilidade dos corresponsáveis, fato este que praticamente anula a efetividade de seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Assim, é possível visualizar a insegurança jurídica que afeta os jurisdicionados que pretendem manejar o instituto da exceção de pré-executividade, visto que em sede de recurso, por exemplo, o provimento ou não de suas pretensões pode depender do simples fato de seu processo ser distribuído para uma

---

<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40000764567&versao_gproc=4&crc_gproc=7c808a90>. Acesso em: 31 mai. 2019.

[280] BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (Resp nos 1.104.900/ES e 1.110.925/SP). **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 167, p. 55-67, ago. 2009.

ou outra turma do Tribunal competente, não havendo texto de lei expresso em que possa pautar suas argumentações jurídicas de forma objetiva.

Dependem então de embasamento jurisprudencial, cuja análise e interpretação, evidentemente, não se mostra tão direta quanto a de um texto normativo, já que existem diversas variáveis na aplicação de precedentes, mesmo vinculantes, inclusive a percepção do julgador em relação à coincidência ou não das situações concretas e a própria possibilidade de superação do precedente, que pode acontecer a qualquer momento e sem modulação de efeitos.

Aliás, na decisão do Recurso Especial nº 1.110.925/SP, a Primeira Seção do STJ reformou a decisão do TRF3 que, baseada nos requisitos de não dilação probatória e de matéria passível de conhecimento de ofício, tinha acolhido a ilegitimidade arguida. Ou seja, mesmo diante de uma decisão que comprovadamente não necessitou de dilação probatória para exaurir a análise do pedido de exclusão, o STJ, baseado em seu entendimento geral que considera apenas o fato de o executado, sócio da empresa devedora, figurar ou não como responsável na própria Certidão de Dívida Ativa, reformou a decisão recorrida sem sequer analisar a norma jurídica nela consubstanciada.

Além disso, a regulamentação legal do processo administrativo fiscal no âmbito federal[281] não traz qualquer dispositivo que defina o procedimento para apuração de possíveis responsáveis legais. A esse respeito, e estabelecendo relação com os requisitos da certidão de dívida ativa, James Marins expõe entendimento ao qual nos filiamos:

> A CDA deve refletir de forma idônea o que se apurou no procedimento administrativo. Semelhante detalhe por vezes escapa à autoridade fiscal. É o que ocorre, por exemplo, quando sem se fazer referência expressa no título busca o Fisco cobrar a dívida de suposto responsável cujo nome é estranho à execução ou proceder alterações no título executivo que não foram legitimadas por anterior acertamento.
> O título executivo para ser válido, leia-se gerar presunção de liquidez e certeza, deve espelhar fielmente o que se apurou no procedimento administrativo – que, a seu turno, deve ter sido realizado em absoluta adstrição à lei, material, formal e, em certos casos, processual –, sob pena de ineficácia da execução e nulidade do título. Se não for regular o procedimento administrativo, não haverá presunção de certeza, impossibilitando, assim, qualquer pretensão executória por parte do Fisco.

[281] Aqui entendida em um contexto geral como a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal) e, como diploma especial, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

> Não por outro motivo assenta-se hodiernamente a necessidade de maiores diligências na formalização do crédito tributário, propugnando por maior cuidado do ente arrecadador quando da elaboração da certidão, para que o conteúdo do título e do procedimento que o instrui seja o mesmo.[282]

Nesse norte, é possível concluir que a segurança proveniente da presunção de certeza e liquidez de que é revestida a certidão de dívida ativa pode gerar, estimular e até mesmo legitimar indiretamente alguns abusos por parte da Fazenda Pública que, sem se ater a todos os requisitos legais e até mesmo constitucionais que devem ser observados, nem sempre produz CDA completamente idônea em relação ao que consta no processo administrativo fiscal.

4.3 Possíveis soluções

Diante de todas as questões enfrentadas, pergunta-se: a exceção de pré-executividade ainda tem utilidade?

Infelizmente, a resposta mais coerente poderia ser: depende. Depende do juízo no qual tramita a execução fiscal, depende da matéria que se pretende arguir, depende do efetivo acesso do executado aos autos do processo administrativo fiscal para utilizá-lo como prova pré-constituída necessária, etc.

Na execução comum, regida pelo Código de Processo Civil de 2015, não é forçoso afirmar ter havido um profundo esvaziamento da exceção de pré-executividade a partir do momento em que os embargos à execução deixaram de exigir a garantia do juízo como requisito de admissibilidade, desde o advento da Lei nº 11.382/2006, que promoveu consideráveis alterações no então vigente Código de Processo Civil de 1973.

No entanto, nos processos de execução fiscal, ao menos na literalidade da legislação vigente (LEF), permanece a exigência de garantia prévia, tornando a exceção de pré-executividade bastante atrativa aos olhos de quem pretende impugnar o crédito tributário da forma menos onerosa possível, o que já aconteceria só pela real possibilidade de ser evitada uma ação autônoma para discussão da dívida em execução.

---

[282] MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, Capítulo 15, 2.3.

Em um primeiro momento, é preciso considerar a situação atualmente posta pelo ordenamento jurídico vigente e refletir sobre a suficiência dos precedentes judiciais para abarcar efetivamente todos os casos concretos e suas peculiaridades.

A questão é que, enquanto existirem dispositivos de lei potencialmente conflitantes e faltar uma regulamentação expressa, dificilmente o Judiciário conseguirá alcançar uma segurança jurídica plena quanto à possibilidade de utilização da exceção de pré-executividade na execução fiscal.

Mesmo que o Superior Tribunal de Justiça consiga unificar um entendimento amplo sobre o tema e suas mais variadas vertentes, sempre haverá margem para não aplicação do precedente, seja pela possibilidade de o magistrado entender que os casos concretos não se assemelham suficientemente, seja pelo fato de entenderem que simplesmente não estão vinculados às decisões dos tribunais superiores, sendo este último caso bastante recorrente.

A esse respeito, vale salientar recente pesquisa realizada pela Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB)[283] que divulgou que "a maioria dos juízes, de primeira e de segunda instância, acha que o sistema de precedentes prejudica sua independência profissional". Tal dado é, no mínimo, alarmante, já que a tentativa do CPC/2015 de acabar com a figura do "livre convencimento" pode não ter surtido o efeito esperado.

A referida pesquisa, que ouviu aproximadamente 04 (quatro) mil magistrados, constatou que, apesar de a maioria dos magistrados (1º grau, 2º grau, Inativos e Ministros) concordar com a efetividade do sistema de precedentes para gerar mais celeridade e segurança jurídica à atividade do Poder Judiciário, "52% dos juízes de primeiro grau entendem que não devem se pautar por jurisprudência" e, mesmo os ministros responsáveis por criar os precedentes e súmulas a serem observados, em sua maioria (55%) "concordam que o magistrado deveria poder decidir sem se pautar necessariamente pelo sistema de súmulas e precedentes vinculantes".

A partir dessas considerações, é relevante repercutir sobre uma possível regulamentação expressa da matéria, de modo a determinar condições gerais de admissibilidade e processamento da exceção de pré-executividade especificamente em matéria tributária e considerando as peculiaridades do título executivo (CDA). No

---

[283] ROVER, Tadeu. Maioria dos juízes entende que não deve seguir jurisprudência, diz pesquisa. **Revista Consultor Jurídico**, fev. 2019. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2019-fev-11/juizes-entendem-nao-seguir-jurisprudencia-pesquisa >. Acesso em: 31 mai. 2019.

entanto, ainda seria prematuro afirmar que a matéria seria passível de exaurimento em um projeto de lei.

O caminho mais imediato, tendo em vista que a tramitação de projetos de lei tende a levar anos, seria uma consideração mais apurada da matéria por parte do Poder Judiciário, em especial do Superior Tribunal de Justiça, oferecendo diretrizes mais claras e objetivas em relação à utilização da exceção de pré-executividade, o que não necessariamente seria seguido à risca pelos magistrados de 1º e 2º grau, mas geraria um cenário jurídico menos inseguro do que o atual.

Assim, uma forma de minimizar a condição de desvantagem do sujeito passivo de obrigação tributário que sofre execução fiscal seria a unificação dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais no sentido de admitir a utilização dessa forma de defesa para alegação de toda e qualquer matéria, desde que prescinda de dilação probatória para sua comprovação.

Destaque-se que a desnecessidade de produção de provas é bastante recorrente no âmbito da discussão da dívida fiscal, já que a juntada integral do processo administrativo fiscal, ao menos em tese, deve conter todas as informações sobre a constituição do crédito em favor da Fazenda Pública.

Uma outra solução viável e benéfica ao contribuinte talvez seja a reformulação da sistemática dos embargos à execução fiscal, seguindo a linha das alterações já realizadas no âmbito do Código de Processo Civil. Nessa direção, já existe o Projeto de Lei nº 1575/2015[284], que propõe a alteração do teor do art. 16 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que passaria a vigorar com a seguinte redação:

> Art. 16. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos, devendo alegar nestes toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.
> § 1º Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.
> § 2º Os embargos à execução serão distribuídos por dependência, autuados em apartado e instruídos com cópias das peças

[284] BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL nº 1575/2015:** Altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para dispor sobre os embargos à execução fiscal.. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1335364&filename=PL+1575/2015 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

> processuais relevantes, que poderão ser declaradas autênticas pelo advogado, sob sua responsabilidade pessoal.
> § 3º Os embargos serão oferecidos no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da juntada aos autos do mandado de citação.
> § 4º Quando houver mais de um executado, o prazo para cada um deles embargar conta-se a partir da juntada 2 do respectivo mandado citatório, salvo tratando-se de cônjuges.
> § 5º Aos embargos do executado não se aplica o disposto no art. 229 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil.
> § 6º Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.
> § 7º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.
> § 8º A decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada, cessando as circunstâncias que a motivaram.
> § 9º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, essa prosseguirá quanto à parte restante.
> § 10º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram, quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante.
> § 11º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, esta prosseguirá quanto à parte restante.
> § 12º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de substituição, de reforço ou de redução da penhora e de avaliação dos bens.". (NR) Art. 2º. Esta lei entra em vigor 90 (noventa) dias após a sua publicação.

A proposta trazida pelo projeto mencionado, ao menos no âmbito do ajuizamento de ação autônoma, traz um benefício considerável ao executado, pois permite expressamente a oposição de embargos à execução fiscal independentemente de penhora, depósito ou caução.

Assim, em que pese a evolução que traria a aprovação do PL nº 1575/2015, a princípio, um cenário próximo ao ideal poderia ser descrito com a aceitação jurisprudencial pacífica da exceção de pré-executividade para discussão de qualquer matéria, como defendido por parte da doutrina[285], desde que sem a necessidade de produção de provas, juntamente com a possibilidade de oposição de embargos à

[285] CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. Exceção de pré-executividade e seu julgamento: impacto em outros processos (administrativo, declaratório, anulatório). In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. v. 2. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 247.

execução fiscal sem garantia do juízo e com a admissão de concessão de efeito suspensivo, de maneira a suprir os casos em que a complexidade da matéria demande dilação probatória.

5 CONCLUSÕES

Enquanto destacam-se em nossa legislação mecanismos ferrenhos de constrição patrimonial, fiscalização e cobrança do crédito tributário à disposição da Fazenda Pública, é preciso realizar reflexão importante e indagar sobre qual seria a efetiva oportunidade que o sujeito passivo possui de se defender sem o necessário prejuízo de seu patrimônio.

Olhamos para uma primeira opção, a defesa e os recursos administrativos. Nesse caso, o contribuinte terá sua irresignação julgada em última instância com voto de qualidade a ser proferido pelo representante do Fisco, isso tudo dentro de um contexto de um Estado em crise, ávido por rápida e alta arrecadação tributária.

A jurisprudência administrativa não consegue chegar a um consenso sequer em relação à possibilidade de juntada de provas após a apresentação da impugnação administrativa, logo, essa opção já não parece a mais promissora.

Resta então ao sujeito passivo defender-se perante o Poder Judiciário, coberto com manto de uma esperançosa imparcialidade e sob os olhos atentos da Constituição Federal.

No entanto, ajuizada a execução fiscal, o executado por dívida tributária recebe, por determinação legal, uma citação, não para se defender ou para demonstrar a inexistência ou inconsistência daquele suposto crédito, mas sim para pagar ou garantir o valor atualizado que lhe é apresentado através da certidão de dívida ativa, presumidamente líquida, certa e exigível por força de lei.

É iniciada a busca pela melhor solução diante da legislação vigente em nosso ordenamento.

O mandado de segurança, ação massivamente utilizada em matéria tributária, no caso de execução fiscal não parece atender aos anseios do sujeito passivo, não só por não comportar todos os tipos de discussões, mas também por ter em comum com a exceção de pré-executividade a limitação em relação à dilação probatória.

A ação anulatória, por sua vez, pode ser um caminho, parece ser uma luz diante da clara força executório de que é munido o Estado, uma opção na qual o sujeito passivo, em tese, não terá que garantir o débito em virtude de construção jurisprudencial no sentido de que, a despeito do que diz a LEF, a ação pode ser ajuizada sem garantia do valor em execução.

Além da questão acerca da necessidade de depósito para o seu ajuizamento, o que parece já estar solidificado na jurisprudência, também se discute a necessidade de depósito na ação anulatória para a admissão de suspensão da execução fiscal, havendo forte entendimento do STJ validando e reforçando a referida exigência, como já mencionado.

Diante dessas situações, tenta-se a exceção de pré-executividade. Mais uma vez, entendimentos judiciais conflitantes se amontoam nos tribunais, recursos inconformados são interpostos e, finalmente, decisões do STJ surgem definindo que esta ou aquela matéria pode e deve ser analisada em sede de exceção de pré-executividade.

Chega-se então, provavelmente depois do decurso de anos, no último estágio recursal com a forte possibilidade de que nenhuma instância tenha ainda analisado a fundamentação que efetivamente combate aquele crédito tributário tido como líquido, certo e exigível. O debate permanece então sobre a possibilidade de discutir ou não o que, de fato, interessa: a impugnação do crédito em cobrança. Enquanto isso, o débito está sendo atualizado, as medidas executivas não estão suspensas e, em caso de uma derrota futura, o prejuízo vai estar consideravelmente multiplicado.

Será mesmo que o nosso ordenamento jurídico, na forma como está atualmente posto e vigente está garantindo os direitos fundamentais dos contribuintes?

A legislação processual geral parece ter procurado amenizar as barreiras de defesa nos processos de execução em geral ao abrir mão da garantir do crédito para apresentação de embargos, no entanto, essa evolução não foi seguida pela legislação especial (Lei nº 6.830/1980), ainda consagrada pela jurisprudência como de aplicação prioritária sobre o CPC/2015.

No decorrer do presente é estudo foi possível constatar que, diferentemente de outras situações processuais em geral, as questões que envolvem o processo de execução fiscal como um todo dependem demasiadamente da complementação dos textos legais por parte do Poder Judiciário, o que acaba por gerar uma insegurança jurídica inevitável ao executado, que muitas vezes precisa que seu processo atinja os tribunais superiores apenas para esclarecer questões processuais que permitirão, ou não, a discussão material que se pretende realizar perante o juízo competente.

A questão talvez se resuma a uma reflexão, despida de revolta passional contra os sonegadores contumazes e revestida de aspectos constitucionais

essenciais, sobre a condição do executado de boa-fé no processo de execução fiscal, afinal, nem sempre há uma característica volitiva no ato de não pagamento do tributo, tampouco todas as certidões de dívida ativa refletem créditos realmente devidos, além da corriqueira inserção de corresponsáveis no título executivo sem uma apuração diligente de sua responsabilidade em relação à dívida tributária em cobrança.

Os abusos, muitas vezes mascarados por nuances de ativismo judicial, considerado por muitos legítimo, e as inconstitucionalidades recorrentes acabam legitimando-se no tempo pelas dificuldades de combatê-los e pela demora do próprio Poder Judiciário em fornecer respostas céleres, aptas a efetivar os direitos fundamentais dos contribuintes consagrados na Constituição Federal.

Assim, reafirma-se que, diante da atual conjuntura do ordenamento jurídico brasileiro, um cenário próximo ao ideal poderia ser descrito com a aceitação jurisprudencial pacífica da exceção de pré-executividade para discussão de qualquer matéria, desde que sem a necessidade de produção de provas, juntamente com a possibilidade de oposição de embargos à execução fiscal sem garantia do juízo e com a admissão de concessão de efeito suspensivo, assim como nas execuções regidas pelo CPC/2015, de maneira a suprir os casos em que a complexidade da matéria demande necessária dilação probatória.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Sylvio César. O Processo Administrativo Tributário de São Paulo e a Lei Estadual 13.457/2009. RTrib 96/281, jan. 2011. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

AMARAL CABRAL, Thales Francisco. O ônus da prova no processo administrativo tributário. RTrib 120/289, jan.-fev. 2015. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Princípio da verdade material e processo administrativo fiscal de compensação. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. v. 2. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

ATAÍDE JR., Jaldemiro Rodrigues de. **Precedentes vinculantes e irretroatividade do direito no sistema processual brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro: pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo. In: **A nova interpretação constitucional**: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. BARROSO, Luís Roberto (org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/7547>. Acesso em: 31 mai. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL nº 2412/2007:** Dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=522170&filename=PL+2412/2007 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **PL nº 5080/2009:** Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=CA4EBFE6B0F7F34BAE798E95B1112C71.proposicoesWebExterno1?codteor=648721&filename=PL+5080/2009 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **PL nº 1575/2015:** Altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para dispor sobre os embargos à execução fiscal.. Disponível em: <

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1335364&filename=PL+1575/2015 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **PL nº 5015/2016:** Altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para dispor sobre o protesto obrigatório da Certidão de Dívida Ativa antes da execução fiscal. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2082035 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **PL nº 7630/2017:** Altera a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, para fortalecer a cobrança da dívida ativa da União, principalmente da dívida ativa da seguridade social. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1558730&filename=PL+7630/2017 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **PL nº 7631/2017:** Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, para fortalecer a cobrança da dívida ativa da União. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1558732&filename=PL+7631/2017 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **PL nº 418/2019:** Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, para fortalecer a cobrança da dívida ativa da União. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1707634&filename=PL+418/2019 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Câmara dos Deputados. **PL nº 441/2019:** Altera a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, para fortalecer a cobrança da dívida ativa da União, principalmente da dívida ativa da seguridade social. Disponível em: < https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1707688&filename=PL+441/2019 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.781**. Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator: Gerson Macedo Guerra, Redatora Designada: Conselheira Cristiane Silva Costa, julgado em 06 de abril de 2017. Disponível em: < file:///C:/Users/Nathalia/Downloads/Decisao_14098000308200974%20(2).PDF >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.774**. Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator: Gerson Macedo Guerra, julgado em 06 de abril de 2017. Disponível em: < file:///C:/Users/Nathalia/Downloads/Decisao_19515003291201004.PDF >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9303-007.855**. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relatora: Vanessa Marini Cecconello, julgado em 22 de janeiro de 2019. Disponível em: <

file:///C:/Users/Nathalia/Downloads/Decisao_10768720166200711.PDF >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2202-004.937**. Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator: Ricardo Chiavegatto de Lima, julgado em 12 de fevereiro de 2019. Disponível em: < file:///C:/Users/Nathalia/Downloads/Decisao_10480722745201010%20(1).PDF >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Código Tributário Nacional:** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969:** declara extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida Ativa da União e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1025.htm >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:** dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964:** estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980:** dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 8.009, de 29 de março de 1990:** dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8009.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993:** altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união, e dá outras providências.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8748.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993:** regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da

Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:** altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997:** define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9492.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999:** regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999:** dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999:** dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1o do art. 102 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9882.htm>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 11.382, de 6 de dezembro de 2006:** Altera dispositivos da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, relativos ao processo de execução e a outros assuntos. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11382.htm >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Planalto. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009:** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; (...) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012:** Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: < http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 130, de 19 de abril de 2012:** Altera a Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, que dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <

http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria-no.-130-de-19-de-abril-de-2012 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 153, de 17 de abril de 2018:** Altera o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Disponível em: < http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=91558&visao=anotado >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011:** Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Disponível em: < http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=26859#244255 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:** Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: < http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65007 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Receita Federal. **Portaria RFB nº 999, de 19 de julho de 2013:** Dispõe sobre critérios de prioridade para o julgamento de processos administrativos fiscais no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. Disponível em: < http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=49089&visao=compilado >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CRJ/Nº 618/2016**. Disponível em: < http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial : AgRg no REsp 1109989/SP**. Primeira Turma. Relator(a): Ministro Sérgio Kukina, julgado em 26 de novembro de 2013, publicado no DJe 03/12/2013. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24733093/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1109989-sp-2008-0272608-5-stj/relatorio-e-voto-24733095?ref=juris-tabs >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1680672/RS**. Segunda Turma. Relator(a): Ministro Herman Benjamin, julgado em 05 de setembro de 2017, publicado no DJe 09/10/2017. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/508071146/recurso-especial-resp-1680672-rs-2017-0122728-7/inteiro-teor-508071162?ref=juris-tabs >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 272236/SC**. Primeira Turma. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 17 de abril de

2001, publicado no DJ em 25/06/2001 p. 120. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200000812560&dt_publicacao=25/06/2001>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 602.653/RS**. Segunda Turma. Relator(a): Ministro Castro Meira, julgado em 15 de dezembro de 2005, publicado no DJ 20/02/2006 p. 278. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7175727/recurso-especial-resp-602653-rs-2003-0196551-7-stj/relatorio-e-voto-12908051 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 664.925/SC**. Segunda Turma. Relator(a): Ministra Eliana Calmon, julgado em 06 de dezembro de 2005, publicado no DJ 05/05/2006 p. 285. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7161665/recurso-especial-resp-664925-sc-2004-0085889-3/inteiro-teor-12884002 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 962.838/BA**. Primeira Seção. Relator(a): Ministro Luiz Fux, julgado em 25 de novembro de 2009, publicado no DJe 18/12/2009. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6203635/recurso-especial-resp-962838-ba-2007-0145215-1-stj/relatorio-e-voto-12334780?ref=serp >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.104.900/ES**. Primeira Seção. Relator(a): Ministra Denise Arruda, julgado em 25 de março de 2009, publicado no DJe em 01/04/2009, RSSTJ vol. 36 p. 418. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802743578&dt_publicacao=01/04/2009>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.110.925/SP**. Primeira Seção. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22 de abril de 2009, publicado no DJe em 04/05/2009, RSSTJ vol. 36 p. 425. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900162098&dt_publicacao=04/05/2009>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.251.021/ RJ**. Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 02 de agosto de 2011, publicado no DJe 10/08/2011. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21101109/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1251021-rj-2011-0101242-5-stj/inteiro-teor-21101110?ref=juris-tabs >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.272.827/PE**. Primeira Seção. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 22 de maio de 2013, publicado no DJe 31/05/2013. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23329943/recurso-especial-resp-1272827-pe-2011-0196231-6-stj/inteiro-teor-23329944 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.178.883/MG**. Primeira Turma. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 20 de outubro de 2011, publicado no DJe 25/10/2011. Disponível em: <

https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21060033/recurso-especial-resp-1178883-mg-2010-0021059-6-stj/relatorio-e-voto-21060035?ref=amp >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.786.311/PR**. Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão, julgado em 09 de maio de 2019, publicado no DJe em 14/05/2019. Disponível em: < https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/708829624/recurso-especial-resp-1786311-pr-2018-0330536-4/inteiro-teor-708829705?ref=serp >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 153**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 392**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 393**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 452**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 559**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Segundo Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 951.533**. Segunda Turma. Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli, julgado em 12 de junho de 2018, republicado no DJe em 05 de novembro de 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338969891&ext=.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 103400 SP**. Primeira Turma. Relator(a): Min. Rafael Mayer, julgado em 10 de dezembro de 1984, publicado no DJ 10-12-1984 PP-10474 EMENT VOL-01364-03 PP-00423 RTJ VOL-00112-02 PP-00916. Disponível em: < https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/728210/recurso-extraordinario-re-103400-sp >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 28**. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1278 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Apelação Cível nº 0018885-28.2013.4.01.3400**. Sétima Turma. Relator(a): Desembargadora Federal Ângela Catão, julgado em 13 de março de 2018, publicado no e-DJF1 em 23/03/2018. Disponível em: <http://arquivo.trf1.jus.br/AGText/2013/0018800/00188852820134013400_2.doc>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação Cível nº 0030001-46.2016.4.02.5001**. 4ª Turma Especializada. Relator: Desembargador Federal Luiz Antonio Soares, julgado em 31 de julho de 2017, disponibilizado em 02 de agosto de 2017. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=apolo-ementa&id=2017,08,02,00300014620164025001_759655.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. **Apelação Cível nº 0018325-68.2011.4.02.5101**. 6ª Turma Especializada. Relator: Desembargador Federal Antonio Henrique Correa da Silva, julgado em 13 de maio de 2016, disponibilizado em 17 de maio de 2016. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/sm/download?name=apolo-ementa&id=2016,05,17,00183256820114025101_177421.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Agravo de Instrumento nº 351.190/SP - 0040046-31.2008.4.03.0000**. Primeira Turma. Relator: Desembargador Federal Vice-Presidente Mairan Maia, julgado em 30 de novembro de 2016, publicado no e-DJF3, Judicial 1, em 12 de dezembro de 2016. Disponível em: < http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5463431>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Agravo de Instrumento nº 498.672/SP - 0005110-04.2013.4.03.0000**. Primeira Turma. Relator(a): Juíza Convocada Giselle França, julgado em 25 de outubro de 2016, publicado no e-DJF3, Judicial 1, em 11 de novembro de 2016. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5359107>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Agravo de Instrumento nº 591.745/SP - 0021486-60.2016.4.03.0000**. Sexta Turma. Relator: Desembargador Federal Johonsom di Salvo, julgado em 22 de junho de 2017, publicado no e-DJF3, Judicial 1, em 29 de junho de 2017. Disponível em: < http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/6152249>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível nº 359.060/SP - 0008691-66.2014.4.03.6119**. Terceira Turma. Relator: Desembargador Federal Antonio Cedenho, julgado em 21 de janeiro de 2016, publicado no e-DJF3, Judicial 1, em 01 de fevereiro de 2016. Disponível em: <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/4976462>. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível nº 5012604-47.2015.4.04.7108**. Segunda Turma. Relator: Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona, julgado em 07 de junho de 2016, juntado aos autos em 09/06/2016. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8311330>. Acesso em: 31 mai. 2019.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (Resp nos 1.104.900/ES e 1.110.925/SP). **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 167, p. 55-67, ago. 2009.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária. O dever de observância ao devido processo legal e motivação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 164, p. 32-42, mai. 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**: o construtivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Teoria Geral do Direito**: o construtivismo lógico-semântico. 2009. 623f. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: Linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 5. ed. Salvador: JusPODIVM, 2018.

CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. Exceção de pré-executividade e seu julgamento: impacto em outros processos (administrativo, declaratório, anulatório). In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. v. 2. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CHRISTOPOULOS, Basile. Judiciário não pode ser refém das consequências das suas decisões. **Revista Consultor Jurídico**, jun. 2017. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2017-jun-22/basile-christopoulos-juiz-nao-refem-consequencialismo#author >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____. Orçamento público e controle de constitucionalidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. Salvador: JusPODIVM, 2008.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A relevância do Carf e da sua jurisprudência na aplicação do Direito Tributário. **Revista Consultor Jurídico**, jan. 2019. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2019-jan-09/direto-carf-relevancia-carf-jurisprudencia-direito-tributario >. Acesso em: 31 mai. 2019.

_____; RIBEIRO, Diego Diniz. Recursos repetitivos no âmbito do CARF e a figura do *amicus curiae*. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Processo Tributário Analítico**. v. 3. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. Exceção de pré-executividade: aspectos teóricos e práticos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 24, p. 21-29, set. 1997.

_____. **Jurisdição, ação (defesa) e processo**, vol. II. Recife: Nossa Livraria, 2004.

DAVI, Kalien Ferreira. Brasil e França em busca de alternativas para o contencioso administrativo apontamentos de um estudo comparado. RT 914/21, dez/2011. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

Dicom TJAL. CNJ garante retroatividade de desconto na compra de primeiro imóvel. **Poder Judiciário de Alagoas**. 12 jul. 2018. Disponível em: <http://www.tjal.jus.br/comunicacao2.php?pag=verNoticia&not=13656>. Acesso em: 31 mai. 2019.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: JusPODIVM, 2015. v. 1.

_____. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 17. ed. rev., ampl., e atual. Salvador: JusPODIVM, 2015. v. 2.

FERRAGUT, Maria Rita. Século XXI: prova eletrônica e preclusão temporal para a produção probatória. RTA 4/187, dez. 2011. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

IVO, Gabriel. **O direito e a sua linguagem**, p. 537. 2015. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Gabriel-Ivo.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2019.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. O responsável tributário e o direito de defesa no procedimento administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 160, p. 43-50, jan. 2009.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo [livro eletrônico]**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimentos diferenciados [livro eletrônico]. V. 3, 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial [livro eletrônico]. 4. ed. em ebook. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

MEDEIROS, Pedro Jorge. Meios de defesa do contribuinte no direito brasileiro. RTrib 63/55, jul/2005. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. I. Heleno Taveira Torres (coord.). 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

_____. Meios de defesa do contribuinte no direito brasileiro. RTrib 63/55, jul/2005. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes; BURLE FILHO, José Emannuel. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO JÚNIOR, José Eustáquio de. Execução fiscal: um enfoque sobre as propostas de alteração legislativa. **Revista Esmat**. Ano 2, n. 2, São Paulo: Dialética, p.111-125, jan/dez. 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional [livro eletrônico]**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de, 1689-1755. **O espírito das leis**. Apresentação: Renato Janine Ribeiro. Tradução: Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. Tutela antecipada em matéria tributária: os tribunais frente à concessão da tutela antecipada em matéria tributária. RTrib 86/218, mai. 2009. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. I. Heleno Taveira Torres (coord.). 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MOURA, Lenice Silveira Moreira de. **Exceção de pré-executividade em matéria tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

NATAL, Eduardo Gonzaga de Oliveira de. Segurança jurídica e certeza do direito: um outro método de abordagem em sede de direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 10, n. 44, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 09-17, mai./jun. 2002.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil**. 8. ed. Salvador: JusPODIVM, 2016.

NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa. Notas sobre alguns reflexos do novo CPC no processo de execução fiscal. In: CIANCI, Mirna et al (coord.). **Novo código de processo civil**: Impactos na legislação extravagante e interdisciplinar. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2016.

NOLASCO, Rita Dias; GARCIA, Victor Menezes. **Execução Fiscal à luz da jurisprudência [livro eletrônico]**: lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo de acordo com o novo CPC. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**, 11ª ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

PEIXOTO, Ravi. **Resistência do Superior Tribunal de Justiça em modular efeitos é evidente**. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2017-set-13/ravi-peixoto-resistencia-stj-modular-efeitos-evidente >. Acesso em: 31 mai. 2019.

PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Carf busca definir prazo máximo para apresentação de provas documentais. **Revista Consultor Jurídico**, mar. 2019. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2019-mar-20/direto-carf-carf-busca-definir-prazo-apresentacao-provas-documentais>. Acesso em: 31 mai. 2019.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Parecer n. 95. In: **Dez anos de pareceres**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1975.

RACANICCI, Jamile; MENDES, Guilherme. **Carf muda regimento e amplia aplicação de recursos repetitivos.** Disponível em: < https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-muda-regimento-promove-admissibilidade-em-bloco-e-altera-prazos-e-atribuicoes-19042018 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

RACANICCI, Jamile. **Crédito tributário analisado por delegacias de julgamento cresceu 87%.** Disponível em: < https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/credito-analisado-drjs-2017-cresceu-87-06052018 >. Acesso em: 31 mai. 2019.

RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial**: parâmetros dogmáticos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte** (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

ROVER, Tadeu. Maioria dos juízes entende que não deve seguir jurisprudência, diz pesquisa. **Revista Consultor Jurídico**, fev. 2019. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2019-fev-11/juizes-entendem-nao-seguir-jurisprudencia-pesquisa >. Acesso em: 31 mai. 2019.

SASSE, Clara. **Consultor da Câmara sugere mudanças na lei de execução fiscal.** Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/RADIOAGENCIA/515378-CONSULTOR-DA-CAMARA-SUGERE-MUDANCAS-NA-LEI-DE-EXECUCAO-FISCAL.html>. Acesso em: 31 mai. 2019.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. Processo administrativo tributário. RTrib 43/105, mar/2002. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, Beclaute Oliveira. Desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC. In: EHRHARDT JR, Marcos (coord.). **Impactos do novo CPC e do EDP no Direito Civil Brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

SILVA, Eivany; RIBEIRO, Adriana Oliveira. Contencioso administrativo fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. V. 157, p. 68-75, out. 2008.

STJ, REsp 1.029.153/DF, 1.ª T., j. 25.03.2008, v.u., rel. Min. Francisco Falcão, DJe 05.05.2008. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito processual tributário**: processo tributário [livro eletrônico]. Vol. II. 1. ed. Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. N. 51, São Paulo: Dialética, p.95-112, dez. 1999.

_____. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.