

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

ISABEL CRISTHINA SÁ SANTOS

MECANISMOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DIANTE À EXECUÇÃO FISCAL

São Luís

2016

ISABEL CRISTHINA SÁ SANTOS

MECANISMOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DIANTE À EXECUÇÃO FISCAL

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão para obtenção do
grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2016

ISABEL CRISTHINA SÁ SANTOS

MECANISMOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DIANTE À EXECUÇÃO FISCAL

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Maranhão para obtenção do
grau de bacharel em Direito.

Aprovada em: / /

BANCA EXAMINADORA

Prof. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)
Universidade Federal do Maranhão

(1º Examinador)
Universidade Federal do Maranhão

(2º Examinador)
Universidade Federal do Maranhão

À minha mãe, pela força e a insistência em acreditar que sempre podemos ir mais além em busca de nossos sonhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida e a oportunidade de estar vivenciando esse momento tão sublime ao lado da minha família e pessoas queridas. Agradeço à minha família, minha fonte de inspiração, em especial, à minha mãe, Sonia, pelo incentivo nas horas difíceis, no cansaço e no desânimo. Um agradecimento especial à minha tia Dalva, a quem tenho enorme apreço, pelos conselhos e palavras algumas vezes duras, porém de grande valia. E por fim, agradeço à esta Universidade, seu corpo docente, direção e administração pelo empenho em transmitir conhecimento nos pilares da ética e valores morais, em especial, ao meu orientador, Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa, pelos valiosos conhecimentos, que foram fundamentais para o êxito e conclusão deste trabalho.

“Se você quer transformar o mundo, experimente primeiro promover o seu aperfeiçoamento pessoal e realizar inovações no seu próprio interior. Estas atitudes se refletirão em mudanças positivas no seu ambiente familiar. Deste ponto em diante, as mudanças se expandirão em proporções cada vez maiores. Tudo o que fazemos produz efeito, causa algum impacto.”

Dalai Lama

RESUMO

A Execução fiscal tornou-se um mecanismo de extrema importância na recuperação de valores para o Tesouro. Ao decorrer dos anos, o Estado criou leis que permitissem o ressarcimento rápido e eficaz dos créditos tributários devidos à Fazenda Pública, através da execução do patrimônio do devedor, medida essa que foi se adequando à nova realidade social e exigindo posições cada vez mais rigorosas do poder estatal, relacionadas à sonegação de impostos ou fraude ao processo executório. Diante de possíveis arbitrariedades, o legislador possibilitou ao contribuinte a busca da tutela jurisdicional para proteger seu patrimônio de medidas executórias tomadas pelo Fisco sem a devida justificativa. A Lei nº6830/80, conhecida como Lei de Execução Fiscal, regula o processo de execução dos créditos tributários devidos ao poder público, fundamentado num título extrajudicial singular: a Certidão de Dívida Ativa da União. Em obediência aos princípios norteadores da Constituição Federal, tais como legalidade, isonomia, supremacia do poder público, entre outros, a execução fiscal possui tratamento diferenciado da execução entre particulares, regulada pelo Código de Processo Civil. O ordenamento jurídico ao conferir caráter de especialidade à execução fiscal consagrou prerrogativas e garantias à Fazenda Pública, que de certa maneira, põe o contribuinte em desvantagem. Em contrapartida, o legislador reservou mecanismos de defesa ao contribuinte diante de ilegalidades e excessos estatais, como assim prescreve um dos ideais norteadores do Direito Tributário, o chamado da “não-confiscatoriedade”.

Palavras-chave: Crédito tributário. Defesa do contribuinte. Execução fiscal.

ABSTRACT

Tax Enforcement has become a very important mechanism in recovering values for the Treasury. Over the years, the State has created laws that permit the quick and efficient reimbursement of tax credits due to the Public Treasury through the execution of the debtor's assets; this measure has been adapting to a new social reality and demanding increasingly rigorous methods from the State, related to the tax avoidance or defrauding the enforcement process. In front of possible arbitrariness, the legislator gave the possibility to the taxpayer of judicial protection by legalistic mechanisms to protect its assets of executive measures from the Treasury without due justification. Law n° 6830/80, known as Fiscal Enforcement Law, regulates the process of execution of tax credits due to the public authority, based on a singular extrajudicial title: the Certificate of Active Debt of the Union. In compliance with the guiding principles of the Federal Constitution, such as legality, isonomy, supremacy of the public power, among the others, tax executions have a different treatment than the executions between particulars, regulated by the Code of Civil Procedure. The legal order after conferring a special quality to the tax enforcements, establishes prerogatives and guarantees to the Public Treasury, which, in a way, puts the taxpayer at a disadvantage. On the other hand, the legislator reserved some mechanisms of defense to the taxpayer against illegalities and state excesses, as it prescribes one of the guiding ideals of Tax Law, the "non-confiscatory".

Keywords: Tax credit. Taxpayer defense. Tax enforcement.

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AR	Aviso de Recebimento
CCJC	Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania
CDA	Certidões de Dívida Ativa
CND	Certidão Negativa de Débitos
CODECON	Conselho Federal do Contribuinte
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário da Justiça
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
EREsp	Embargos de Divergência no Recurso Especial
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
LEF	Lei de Execução Fiscal
LEF	Lei de Execuções Fiscal
NCPC	Novo Código de Processo Civil
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TFR	Tribunal Federal de Recursos

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	OS PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	12
2.1	Os princípios constitucionais do processo de execução fiscal	15
2.1.1	Princípio da isonomia.....	15
2.1.2	Princípio da legalidade	17
2.1.3	Princípio da supremacia do interesse público	19
2.1.4	Princípio da motivação	20
2.1.5	Princípio da razoabilidade	21
2.1.6	Princípio da vedação do efeito confiscatório	21
2.2	Os princípios infraconstitucionais do processo de execução fiscal	23
2.2.1	Princípio do devido processo legal.....	23
2.2.2	Princípio do resultado.....	24
2.2.3	Princípio do título.....	25
2.2.4	Princípio da realidade da execução	25
2.2.5	Princípio da menor onerosidade	26
2.2.6	Princípio da máxima utilidade da execução	27
2.2.7	Princípio da disponibilidade da execução	27
3	BREVE HISTÓRICO DA EXECUÇÃO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	29
3.1	O decreto-lei nº960/38	30
3.2	O código de processo civil de 1973	32
3.2.1	Defesa do contribuinte nos termos do código de processo civil de 1973.....	33
3.3	Defesa do contribuinte nos termos da lei 6830/80	34
3.3.1	Os efeitos da subsidiariedade do novo código de processo civil na lei nº 6830/80.....	35
4	DA COBRANÇA JUDICIAL DO CONTRIBUINTE	37
4.1	Dívida ativa	38
4.1.1	Da presunção de certeza e liquidez da dívida ativa tributária	38
4.2	Do procedimento da execução fiscal	40
4.2.1	Da legitimidade ativa.....	41

4.2.2	Da legitimidade passiva.....	42
4.3	Da responsabilidade tributária	44
4.3.1	Responsabilidade por substituição	44
4.3.2	Responsabilidade por solidariedade	46
4.3.3	Responsabilidade por transferência e sucessão	47
4.3.4	Responsabilidade por transferência, fusão, transformação, incorporação e cisão	47
4.3.5	Responsabilidade de terceiros	48
4.3.5.1	<i>Do redirecionamento societário.....</i>	<i>48</i>
4.4	Dos procedimentos iniciais do processo de execução fiscal	49
4.4.1	Citação do devedor.....	51
5	MECANISMOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DIANTE À	
	EXECUÇÃO FISCAL	54
5.1	Embargos do executado	54
5.1.1	A súmula 317 do STJ e o advento da lei nº 11.382/06.....	56
5.1.2	Efeitos processuais da equiparação aos embargos	58
5.1.3	Da garantia do juízo	60
5.2	Da exceção de pré-executividade.....	62
5.2.1	Matérias passíveis de ser arguidas em exceção de pré-executividade	63
5.3	Do mandado de segurança.....	65
5.3.1	Da medida liminar e a tutela antecipada	67
6	CONCLUSÃO	70
	REFERÊNCIAS	76

1 INTRODUÇÃO

No intuito de agilizar o processo de execução fiscal e tão logo, a recuperação dos créditos tributários em dívida com poder público, a Lei nº 6830/80 entrou em vigor no ordenamento jurídico brasileiro.

Anteriormente, o Código de Processo Civil e algumas portarias editadas pelo Ministério da Fazenda eram aplicados ao processo de execução fiscal, uma medida obsoleta, que arrastava por anos os processos nos tribunais e muitas vezes, com o trânsito em julgado, não havia a recuperação dos custos processuais investidos pelo Estado na quantia arrecadada pela execução dos patrimônios do devedor.

A busca pela máxima eficiência de resultados, além da necessidade de um tratamento diferencial entre o processo executivo fiscal e a execução entre particulares, a Lei de Execuções Fiscal (LEF), como é mais conhecida – concedeu garantias e prerrogativas que asseguram à Fazenda Pública a satisfação total de seus créditos, de modo que a motivação do processo executivo seja inteiramente alcançada. Prazos maiores para a realização de atos processuais, prazo prescricional e decadencial diferenciado em relação aos particulares, assim como a dispensa do pagamento referente às custas processuais são algumas das singularidades presentes na Lei nº 6830/80.

Diante a notória supremacia do interesse público sobre o privado, em algumas situações, o contribuinte poderá ser vítima de abusos e ilegalidades por parte de autoridade tributária, podendo ter seu patrimônio subtraído sem justa causa, o que é vedado pelo princípio do “não-confisco”, cuja principal função é assegurar ao contribuinte o direito à proteção de sua propriedade contra a aplicação arbitrária de tributos. Os mecanismos de defesa processuais expostos pela LEF asseguram acima de tudo o direito à ampla defesa, contraditório e do devido processo legal, permitindo um andamento processual justo entre as partes, mesmo diante de nítidos privilégios processuais.

2 OS PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A Constituição Federal de 1988, conhecida pelos estudiosos como a “A Constituição Cidadã”, assegurou a todos aqueles vinculados em sua ordem jurídica, o respeito às suas liberdades individuais e coletivas além da defesa da dignidade humana e do seu direito de propriedade.¹ De tal ordem jurídica, todas as suas respectivas ramificações refletiram esses valores em sua concepção, não sendo diferente em relação ao Código de Processo Civil e as leis ordinárias, em especial a Lei nº 6830/88, que regula o processo de execução no âmbito tributário, o chamado processo de execução fiscal.

Os direitos garantidos pela Constituição foram consequência de ideologias amadurecidas ao decorrer do tempo, frutos da constante mutação sofrida pela sociedade e trazidos pelas mobilizações sociais, já que as leis convencionadas pelo Estado são os pilares pelos quais se sustenta e torna possível a vida em sociedade.

O artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal dispõe *in verbis* que: “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”,² sedimentando no ordenamento jurídico como direito fundamental, a proteção ao patrimônio do indivíduo e o devido processo prévio com ampla defesa e contraditório daquele que vincula na parte ré antes da subtração de seus bens como garantia de pagamento de dívidas.

A proteção ao direito de propriedade tornou-se de suma importância diante da ascensão do capitalismo como sistema de organização econômica. Houve a super valorização da propriedade privada afim da conservação dos meios de produção, de modo que impedisse atitudes arbitrárias por parte do Estado caso este resolvesse interferir na atividade econômica e até mesmo para inviabilizar atitudes confiscatórias por parte das autoridades.

Em uma análise histórica, é importante frisar o pensamento de Thomas Hobbes, em sua célebre obra “O Leviatã”, no que diz respeito ao nascimento do Estado, que pregava que os seres humanos, são naturalmente dominados por forças internas, o chamado estado de natureza. O autor explanava em sua obra que apesar de nascerem livres e iguais, os seres humanos se tornavam vulneráveis na vida em conjunto caso não estabelecessem um pacto a favor do bem comum. Tudo isso porque quando adentrássemos o âmbito da defesa de suas liberdades pessoais, a desconfiança e a insegurança em relação ao outro se tornariam mais

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

² *Ibid.*, não paginado.

relevantes, despertando o desejo de preservação, inerente de nossa natureza, desencadeando guerras e inviabilizando completamente o ideal de paz social.

O homem então usaria de sua racionalidade e abdicaria de sua liberdade pessoal, entregando a defesa de seus interesses e anseios pessoais na mão de um soberano, que se comprometeria a cumpri-las, possibilitando assim um convívio pacífico em sociedade. Para Hobbes, a ideia de sociedade é vinculada ao ideal de Estado, sendo impossível a existência de um sem a presença do outro.

O Estado hobbesiano não é um estado natural, e sim um sistema criado para tornar viável a vida em sociedade, onde o livre arbítrio é posto de lado e o contrato social, convencionado entre os cidadãos de boa índole, cria um ambiente favorável para as relações coletivas, fortalecendo a paz social e o desenvolvimento cultural das gerações. Avocando para si todas as funções relativas aos indivíduos, o Estado então, precisa adquirir recursos suficientes para o custeio desses objetivos: surge a figura da pecúnia através do pagamento de tributos.

Segundo a doutrina de Ricardo Alexandre: “O Estado tributa para conseguir carear recursos para os cofres públicos, possibilitando o desempenho de sua atividade financeira, tudo em busca de seu desígnio maior – o bem comum.”³ A prestação fiscal feita pelos cidadãos através da pecúnia de um valor certo é o preço a ser pago pelo contrato social convencionado entre Estado e indivíduo, onde o cidadão abriria mão de suas liberdades individuais, delegando-as à figura de um Estado soberano e este trabalharia para proporcionar a subsistência básica da sociedade, que seria custeada por uma contribuição compulsória a ser arrecada para os cofres públicos. Seria, portanto, uma espécie de “contrato bilateral”, onde ambas as partes são titulares de direitos e obrigações.

Com o amadurecimento do Estado Democrático de Direito e os ideais de sua formação voltados para o homem-cidadão, que participa da vida política, econômica e social do lugar onde vive, tornou-se essencial a elaboração de um ordenamento jurídico que visasse não somente a estrutura administrativa estatal mas também o respeito às liberdades individuais e a soberania popular. E não seria diferente em relação às normas que regem a administração tributária: o Sistema Tributário Nacional engloba todas as normas que versam sobre o poder de tributar na Constituição Federal- competência tributária, o poder de tributar e as limitações vinculadas a ele.

³ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2008. p. 31-32.

Em decisão emblemática, o Supremo Tribunal Federal sedimentou um ponto importante sobre poder de tributar e todas as limitações impostas a ela, considerações essas tidas como fundamentais para a proteção do contribuinte em relação à cobranças arbitrárias e tributos de caráter confiscatório: a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939-DF tornou cláusula pétrea as imunidades concedidas ao contribuintes pela Carta Magna com fulcro no artigo 60 §4º, IV, garantindo segurança jurídica ao indivíduo que segundo a visão do tribunal, ocupa uma posição desprivilegiada na relação jurídico-tributário com o Fisco. Assim nenhuma revisão constitucional poderá reduzir ou diminuir a abrangência desses dispositivos legais o que não impede que uma possível reforma aumente o alcance dos mesmos.

O voto do ministro Marco Aurélio na ADI 939-DF trouxe uma importante observação:

[...] registro minha convicção firme e categórica de que não temos, como garantias constitucionais, apenas o rol do artigo 5º da Lei Básica de 1988. Em outros artigos da Carta encontramos, também, princípios e garantias do cidadão, desse embate diário que trava com o Estado, e objetivo maior da Constituição é justamente proporcionar uma certa igualação das forças envolvidas – as do Estado e a de cada cidadão considerado per se.⁴

Além das garantias constitucionais asseguradas ao cidadão, a Carta Magna se preocupa em diminuir as possíveis arbitrariedades a ser cometidas pelo Poder Público. Analisando pelo ponto de vista processual, assim como todo pilar presente no ordenamento jurídico brasileiro, o processo tributário também precisa obedecer aos preceitos constitucionais que defendam a dignidade e as liberdades individuais de todos aqueles vinculados a ele.

A presença de conceitos primordiais e normas elementares proporcionam maior segurança jurídica a todos aqueles que estão vinculados a um determinado ordenamento.

A aplicação dos princípios constitucionais no processo de execução permite maior coerência e harmonização na aplicação das normas. A partir do momento em que houve a dissolução de um sistema rígido, fechado, embasado puramente em regras, os princípios deixaram de ser relativizados e foram lhes foram atribuídos mesmo valor de normas verdadeiramente constitucionais.

Celso Antônio Bandeira de Mello ressalta a importância à obediência desses princípios em uma de suas obras:

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº ADI 939-7. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 21 jun. 2016

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.⁵

Para o autor a não observância a esses preceitos unânimes é a mais forma mais grave de ilegalidade,⁶ já que implica a uma ofensa de valores fundamentais, responsáveis pela estruturação e até mesmo o pleno funcionamento do ordenamento jurídico.

Herança do constitucionalismo moderno, os princípios constitucionais, direcionam o sistema, gerando ordem e unidade através das diretrizes e regras gerais de valoração, orientando, portanto, a interpretação de todas as outras normas jurídicas do conjunto. Qualquer desatenção ou aplicação diferente da ideologia prevista pelo ordenamento fere diretamente os preceitos basilares do sistema.

2.1 Os princípios constitucionais do processo de execução fiscal

2.1.1 Princípio da isonomia

Em sua célebre obra, “Oração aos Moços”, Rui Barbosa teceu um dos primeiros comentários doutrinários a respeito do princípio da isonomia:

A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade... Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.⁷

No processo tributário, a relação processual também deve observância a este importante quesito. Uma lei tributária, por exemplo, não poderia ignorar desigualdades pré-existentes e considerar irrelevante essa distribuição alegando o princípio da isonomia, podendo seriamente ferir o princípio da capacidade contributiva, que fala sobre o valor das alíquotas e base de cálculo dos impostos deve ser proporcional ao poder econômico do contribuinte. Observações como essa permitem, por exemplo, que o Estado estabeleça alíquotas progressivas que variam de acordo com a renda do indivíduo, que a partir de um determinado valor, a cobrança atinge o teto máximo da alíquota, sendo alguns contribuintes isentos quando a renda mensal fica abaixo do valor estabelecido no teto.

⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 748.

⁶ Ibid.

⁷ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Martin Claret: São Paulo, 2003. p. 35.

Outro ponto interessante de analisar que também está presente no rol dos princípios tributários é a generalidade da tributação: o artigo 152 da Constituição Federal estipula: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.⁸

A Carta Magna veda qualquer possibilidade de diferenciação tributária entre os entes federativos que tenha como justificativa o destino de bens e serviços ou até mesmo a procedência e o destino dos mesmos, o que é compatível com a ideia de isonomia que dita que os iguais devem ser tratados como tais, sendo impensável haver qualquer tipo de diferenciação entre eles, já que possuem direitos e deveres equivalentes.

A diferenciação estabelecida pelo princípio da isonomia prescreve que o tratamento jurídico a ser dado para o indivíduo deve corresponder aos seus limites e capacidade de colaboração com o meio social.

É pertinente destacarmos a doutrina de José Domingues de Oliveira sobre o princípio da capacidade contributiva e seu paralelismo em relação ao princípio da isonomia.⁹

Para o autor, o referente princípio deve ser interpretado em dois sentidos, um absoluto e um relativo, a fim de chegar-se a uma interpretação mais completa e extensiva. A interpretação absoluta desse princípio prescreve que se há riqueza, ela está apta a ser tributada, sendo então um pressuposto de capacidade para o pagamento de tributos. Tratando-se da interpretação em seu sentido relativo, Oliveira ressalta que parcela dessa riqueza auferida pelo indivíduo poderá ser tributada em observância aos limites individuais, graduação e limite do tributo.¹⁰

Vitório Cassone, em brilhante observação na sua obra “Direito: fundamento constitucional, prática e jurisprudência” faz uma distinção entre os conceitos de igualdade tributária e a denominada igualdade genérica. Para o autor, o conceito de generalidade da isonomia refere-se a identificação de situações em caráter de igualdade ou desigualmente não podendo desvincular-se da capacidade contributiva, a qual se baseia na razoabilidade tributária quanto ao poder econômico do contribuinte.¹¹ Qualquer exigência fiscal que venha a alcançar desproporcionalmente a capacidade contributiva deve ser vedada.

⁸ BRASIL, 1988, não paginado.

⁹ OLIVEIRA, José Marcos Dominigues. **Direito tributário**: capacidade contributiva. Renovar: Rio de Janeiro, 1998.

¹⁰ OLIVEIRA, 1998.

¹¹ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

2.1.2 Princípio da legalidade

O princípio de legalidade está previsto no artigo 1º da Constituição Federal e é o pilar do Estado Democrático de Direito. A submissão do Estado às normas presentes em seu ordenamento jurídico, é a garantia de que todos os indivíduos vinculados a esse sistema possuam segurança jurídica em suas relações e de que todas as medidas cabíveis ao Estado não ultrapassem os limites pré-constituídos pela legislação. Funciona como a conceito chave que legitima o sistema jurídico.

O princípio da legalidade no processo de execução fiscal vincula o processo executivo à extrema observância da lei. Tudo deve estar pautado sobre o pilar das normas jurídicas. Podemos afirmar, portanto, que o processo executivo está alheio à práticas discricionárias e plenamente vinculado aos quesitos de primazia e reserva da lei.

Sob essa esfera, o doutrinador Egon Bockmann Moreira faz uma pertinente observação em sua obra de Processo Administrativo à respeito da importância do princípio da legalidade na seara jurídica: “O princípio da legalidade significa que a Administração está orientada a cumprir, com exatidão e excelência, os preceitos normativos de direito positivo”. Bockmann também destaca que apesar da vinculação da Administração com o conteúdo prescrito em lei, ela não está obrigada à aplicação automática dos comandos normativos, sendo necessária a avaliação do caso concreto além da aplicação paralela dos outros princípios conceituais do ordenamento.¹²

No âmbito do direito tributário, o princípio da legalidade é interpretado por duas vertentes: uma pelo aspecto formal, onde entende-se que uma norma ao criar qualquer espécie de tributo deverá estar de acordo com os princípios constitucionais, norteadores de todo o ordenamento, além da necessidade imprescindível de haver uma lei, no sentido estrito, que regula a aplicação e a arrecadação do mesmo; do ponto de vista material, a cobrança tributária deve obrigatoriamente estar atrelada a uma lei sendo impensável o uso de analogias. Defendida principalmente pelo tributarista Heleno Taveira Torres, em sua obra “Direito constitucional tributário e segurança jurídica”, o conceito de legalidade veda medidas discricionárias do Fisco, atrelando as medidas tomadas pela administração tributária ao exposto em lei sob pena de comprometer a eficácia da norma.¹³

¹² MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo**: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 88.

¹³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

A legalidade age como uma espécie de proteção jurídica ao contribuinte e impede ações arbitrárias por parte do Fisco e suas autoridades administrativas. O tributo apresenta-se totalmente vinculado aos ditames previstos em lei e as situações descritas nas hipóteses de incidência do mesmo, não abrindo margem para interpretações aleatórias seja por parte do administrador ou por parte do juiz de direito.

Em brilhante observação, o autor Roque Carrazza destaca a função do princípio da legalidade como instrumento constitucional de limitação do poder de tributar:

De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada. [...]

[...] No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmite e formalidade exigidos pela Constituição – é dado criar ou aumentar tributos.¹⁴

O pensamento de Carrazza defende que uma vez instituída pelo dispositivo de lei competente, a lei que cria ou majora tributo ou até mesmo que dita as regras do processo executivo no âmbito tributário, tem plena eficácia, já que obedeceu a todos os ritos e formalidades previstas na Constituição Federal. Outro ponto que o autor destaca é que as leis são espécies de “símbolos” do Estado Democrático de Direito, já que são propostas e aprovadas por representantes do povo no Poder Legislativo, o que reforçaria o caráter legal.¹⁵

A fim de manter essa segurança jurídica, o legislador deve preencher requisitos essenciais: para banir interpretações e aplicações arbitrárias da lei, ele deve definir de modo taxativo e completo todas as possíveis situações que virão a ser tributadas, ou até mesmo todo o rito da execução, prevendo os tipos tributáveis e as possibilidades que insurgem o nascimento da obrigação tributária, além de claro, estabelecer critérios de liquidação do tributo, tais como sua base de cálculo, fato gerador e alíquotas. No âmbito da execução fiscal, a lei asseguraria ao contribuinte segurança quanto à obediência aos ritos processuais, seja a respeito de prazos e principalmente as opções de mecanismos de defesa do contribuinte perante o Fisco, impedindo assim que a execução fiscal, criada como instrumento de satisfação do crédito tributário da Administração Pública perante um devedor, o contribuinte, ganhe um caráter discricionário e conseqüentemente torne-se arbitrária e confiscatória.

¹⁴ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 296-297.

¹⁵ CARRAZA, 2006.

2.1.3 Princípio da supremacia do interesse público

Tratando-se de execução fiscal, poderíamos afirmar que esse princípio é um dos mais significativos, se não o principal, em matéria processual, no âmbito tributário. A supremacia do interesse público sobre o privado é um princípio que rege todo o funcionamento da máquina administrativa, legitimando todos os atos e medidas tomadas pelo Poder público. Todavia, tal norma não pode ser utilizada como instrumento de obtenção de vantagens pessoais por particulares, havendo assim um desvio de finalidade de tal conceito.

A supremacia do interesse público refere-se então ao ideal de que o aparelho administrativo deve trabalhar em prol da comunidade, do bem comum, sendo equivocado afirmar que este esteja vinculado apenas ao interesse da Administração. A atividade tributária é um meio que o Poder Público possui para cumprir com suas obrigações essenciais: há uma prestação pecuniária do indivíduo, subtraindo-se do seu patrimônio (interesse pessoal), para o Estado em nome do bem estar social coletivo (interesse público).

Maria Sylvia Zanella di Pietro, o princípio da supremacia do interesse público está enraizado na Administração Pública e está presente desde o momento em que em o legislador elabora a lei até o momento de sua concreta execução, tornando assim a autoridade administrativa uma mera executora dos ditames da lei.¹⁶

Também conhecido como princípio da finalidade pública, a supremacia do interesse da coletividade diante dos particulares, contribui para manutenção da vida em sociedade que só se torna possível a partir do momento em o indivíduo abdica seus anseios pessoais em prol do bem comum.

No processo tributário, ao encontrar-se o Fisco diante de um crédito em aberto com o contribuinte, ele possui legitimidade suficiente para tomar as medidas cabíveis. Tendo o contribuinte, seja ela pessoa natural ou jurídica, praticado o fato gerador previsto na lei que rege a hipótese de incidência de determinado tributo, e o respectivo valor liquidado em observância à base de cálculo e alíquota, passado o prazo de trinta dias para a efetuação do pagamento, a Administração Pública pode inscrevê-lo em Dívida Ativa, gerando um título executivo apto para iniciar a Execução Fiscal.

Essa análise nos leva à conclusão de que o direito de propriedade do contribuinte é relativamente posto de lado baseado no conceito da “finalidade pública”: a arrecadação de valores aos cofres públicos para custear programas sociais básicos, sendo paralelamente

¹⁶ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 19. edição. São Paulo: Atlas, 2006.

observados princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco, vedando aplicação de penalidades arbitrárias.

2.1.4 Princípio da motivação

O processo de execução fiscal possui como consequência natural a subtração de parte do patrimônio do contribuinte que possui créditos em aberto com o Fisco: é tido como um instrumento que a Administração Pública utiliza para satisfazer o crédito tributário e reaver determinado valor para os cofres públicos.

Assim como todo ato administrativo praticado pelo Poder Público, a execução fiscal deve ser precedida de uma motivação. Para que tal ato seja dotado de legalidade é imprescindível que haja uma justa e válida exposição de fatos e direitos que mantenham o processo fiscal nos ditames da lei. Machado Segundo, em brilhante observação destacou que o próprio pedido de petição, a gênese do processo, é resultado de uma decisão administrativa, ainda que não sendo necessariamente benéfica ao contribuinte.¹⁷

Diante a conclusão de um processo, a decisão prolatada, seja ela a favor ou não aos anseios do Fisco deve ser vinculada à fundamentação do juiz de direito expondo os fatos e os argumentos que sustentam o julgado de maneira clara, sendo requisito obrigatório a ampla defesa das partes ao longo do trâmite processual.

Michele Taruffo ao tratar de motivação nos processos judiciais, o doutrinador assevera que a obrigatoriedade na aplicação do princípio não se trata de mera formalidade e sim de uma garantia das partes, que uma vez esclarecidos os argumentos determinantes para tal decisão, poderão identificar possíveis vícios que motivaram, por exemplo, medidas tomadas a seu desfavor.¹⁸

José Roberto Dromi, em sua obra “Derecho Administrativo”, explanou um importante conceito a respeito do quesito da motivação no âmbito da Administração Pública: o autor fala que a motivação não deve ser confundida com fundamentação, já esta é apenas a indicação do dispositivo legal que embasa determinada medida tomada pela autoridade administrativa.¹⁹ O motivo é tido como um pilar do Estado de Direito, o qual exige a

¹⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

¹⁸ TARUFFO, Michele. La motivazione della sentenza. In: MARINONI, Luiz Guilherme. **Estudos de direito processual civil**: homenagem ao professor Egas Dirceu Moniz de Aragão. São Paulo: RT, 2005.

¹⁹ DROMI, José Roberto. **Manual de derecho administrativo**. Buenos Aires: Austrea, 1987.

exposição e a sustentação dos fatos afim de manter a igualdade e a legitimidade perante os outros administrados.

2.1.5 Princípio da razoabilidade

A autoridade administrativa deve utilizar de bom senso na aplicação do dispositivo da lei no caso concreto. No âmbito tributário, o ato executivo não pode exorbitar limites pré-estabelecidos, sob pena de incorrer no efeito confiscatório, o que é vedado pela Constituição. José Afonso da Silva nomeia de “proporcionalidade razoável”, o conceito de que a tributação não pode desviar-se de sua real finalidade, que é custear as ações do Poder Público através da prestação pecuniária dos cidadãos, sendo observada a capacidade contributiva de cada um.²⁰ Qualquer cobrança que ultrapasse esse limite é tida como confiscatória.

O doutrinador Ricardo Lobo Torres assevera que a razoabilidade no âmbito do direito tributária abrange respectivamente os conceitos de capacidade contributiva assim como o da isonomia, o que vincula ao Poder Público a observância aos quesitos que impedem o tratamento desigual entre os contribuintes.²¹

No Direito Tributário, o conceito de razoabilidade sempre esteve acompanhado do ideal de proporcionalidade. Ambos em conjunto atuam como um instrumento da legalidade, impedindo assim a prática de atos abusivos pelo Estado, além da garantia de que as medidas tomadas seja no ato do lançamento do crédito ou até mesmo ao decorrer do processo tributário atendam unicamente o interesse da coletividade e o bem-estar social, impedindo assim que interesses secundários, ou seja, aqueles que beneficiam apenas o Poder Público prevaleçam.

A aplicação da razão e do bom senso nas relações públicas leva o administrador a ponderar de maneira mais eficaz suas práticas, possibilitando assim maior harmonização e equilíbrio visando sempre a igualdade perante todos os administrados.

2.1.6 Princípio da vedação do efeito confiscatório

O artigo 5º, em seu inciso XXII, da Constituição Federal concede o direito à propriedade, visando o pleno desenvolvimento humano no contexto familiar, cultural e

²⁰ SILVA, José. **Curso de direito constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2002.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e Integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

econômico.²² O confisco é proibido em nosso ordenamento jurídico, devendo em alguns casos singulares, como a desapropriação, haver autorização por parte do proprietário e prévia e justa indenização. Nos termos do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, destituir os bens de outrem em favor do Estado em forma de tributos também é vedado:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco.²³

Por meio da cobrança de tributos, o Estado realiza a redistribuição de riqueza, retirando parcela do patrimônio dos mais ricos para oferecer condições mínimas existenciais para os menos favorecidos.

A tributação exercida pelo Poder Público deverá observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, e sempre que possível, a capacidade contributiva de seus destinatários. O tributo não poderá ser tão oneroso ao ponto de privar os indivíduos da realização de suas atividades básicas, qualquer prestação que ultrapasse esse limite é classificado como confiscatório.

O conceito de “confisco” é objeto de estudo para alguns doutrinadores: De Plácido e Silva entende que

Confisco, ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundada em lei.²⁴

Defendendo uma ideia mais legalista à respeito da influência da confiscatoriedade no âmbito tributário, já Eduardo Marcial Ferreira Jardim dá ao vocábulo um aspecto mais simplificado apenas declarando que é “O ato pelo qual o Fisco adjudica bens do contribuinte”,²⁵ não sendo necessária portanto, designação em lei para ser considerado como tal. Ambos os conceitos nos remetem para um pensamento: a tributação não poderá tão elevada ao ponto gerar danos ao patrimônio dos contribuintes.

As demandas sociais da atualidade exigem um investimento muito grande de recursos dos cofres públicos, devendo haver um mecanismo na legislação que impeça a interferência do Poder Público no patrimônio do contribuinte de tal modo que prejudique os meios de produção e paralise a atividade econômica.

²² BRASIL, 1988.

²³ BRASIL, 1988, não paginado.

²⁴ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**: edição universitária. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 505.

²⁵ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 45.

Roque Carrazza, ao falar de Direito Constitucional Tributário, assevera que o princípio da não-confiscatoriedade funciona como uma espécie de freio na possibilidade de um ente público expropriar bens privados. Segundo o autor, a tributação não pode ser excessiva ao ponto de secar a fonte produtiva, permitindo assim que a continuidade da atividade econômica, caso contrário, haveria uma completa anulação da riqueza privada.²⁶

O não-confisco não poderá ser utilizado afim da anulação absoluta do poder de tributar da Administração Pública. O princípio insurge na defesa de duas garantias constitucionais, a propriedade privada e a continuidade da atividade econômica, que apesar do status concedido pela Carta Magna não chegam a ser absolutos ao ponto de prevalecer diante da competência dos entes políticos de estabelecer, majorar e arrecadar tributos, desde que respeitadas a capacidade contributiva e a razoabilidade da cobrança auferida.

2.2 Os princípios infraconstitucionais do processo de execução fiscal

2.2.1 Princípio do devido processo legal

A Constituição Federal de 1988 inseriu o direito ao devido processo legal no capítulo que trata sobre direitos e garantias fundamentais. Apesar do status constitucional, foi no campo do Administração Pública que esse princípio tornou-se basilar, tornando-se um instrumento de defesa dos cidadãos contra arbitrariedades praticadas pelo Estado, possibilitando uma relação de maior igualdade entre as duas partes.

Carmen Lúcia Antunes Rocha leciona que o princípio do devido processo legal compreende um conjunto composto de elementos jurídicos que são

[...] garantidores dos direitos fundamentais em sua persecução quando ameaçados, lesados ou simplesmente questionados, tais como o do direito à ampla defesa, ao contraditório, ao juízo objetivo, motivado e prévia e naturalmente identificado, dentre outros.²⁷

Expondo assim o caráter essencial da segurança jurídica nos atos administrativos, que contribui para a isonomia e a legalidade das relações; a autora também classifica a aplicação desse princípio como um instrumento legitimador das medidas tomadas pela Administração diante ordenamento jurídico:

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

²⁷ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios Constitucionais do processo administrativo no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: [s.n.], 1997. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47051/46036>>. Acesso em: 21 jul. 2016. p. 203.

[...] esse princípio é um instrumento de legitimação da ação do Estado na solução das indagações sobre os direitos que lhes são postos e um meio formal e previamente conhecido e reconhecido de viabilizar-se o questionamento feito pelo administrado.²⁸

A aplicação do devido processo legal no âmbito do processo tributário é uma tutela formal dos direitos das partes, que segundo a doutrina de Lídia Maria Ribas busca acima de tudo preservar, reconhecer e cumprir os direitos substantivos afim garantir o direito de ação e a respectiva igualdade das partes com ampla defesa processual e contraditório.²⁹

O obediência ao devido processo legal garante para as partes a eficácia do direito tutelado além de proporcionar maior segurança e transparência na tramitação do processo de execução, garantindo que os princípios que regem a relação jurídico-tributária sejam respeitados.

2.2.2 Princípio do resultado

Toda execução precisa ter um caráter específico. Enquanto nos outros tipos processuais a isonomia entre as partes é sempre valorizada, no processo de execução o principal objetivo é a satisfação do credor. Esse pensamento é compartilhado pela maioria dos doutrinadores porque na execução, a sentença circunda em apenas um fato: a efetivação de um direito já reconhecido e existente de um credor perante um devedor.

Com a indicação de um bem do executado para penhora, que tomará um destino a ser escolhido pelo exequente, seja ele a adjudicação ou a alienação, torna-se mais nítido o contraste das partes no processo. Não há situação de igualdade e muito menos conveniência de intromissão do executado no andamento da ação, não sendo passível a inobservância do direito de ampla defesa, assegurado constitucionalmente pela Carta Magna, nos limites determinados pela lei.

À luz do princípio do resultado, todos os instrumentos utilizados pelo aparelho executório são voltados exclusivamente para o cumprimento da obrigação inadimplida

Araken de Assis, em sua notável obra “Manual de Execução”, expõe que a essencialidade do resultado no processo executório é imprescindível e caso o executado não suporte o ônus, inclusive os honorários advocatícios, é dever do exequente arcar com as custas processuais.³⁰ A obediência a esse princípio garante ao exequente que nenhum bem de

²⁸ ROCHA, 1997, p. 203.

²⁹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

³⁰ ASSIS, Araken de. **Manual do processo de execução**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

valor insignificante e inapta para satisfazer o valor referente ao crédito seja efetivada, porém a execução é parcial, ou seja, limita-se ao valor a ser adimplido.

2.2.3 Princípio do título

“*Nulla executio sine titulo*”. O fundamento do processo de execução é a existência de um título executivo que representa o direito do credor de ter seu crédito adimplido. A ausência de um título gera a nulidade total do processo. Araken de Assis assevera que apesar da ausência do título e desde que atendidos alguns requisitos previsto pela lei, o processo de execução mantêm sua validação: a presença de uma obrigação líquida, certa e exigível, ou seja, uma prova pré-constituída, que é tida como pressuposto de validade do processo. Apesar de ser não ser condição da ação, o título executivo deverá ser invocado pelo credor sob pena de inépcia da inicial.³¹

No processo tributário, o título executivo que o Fisco utiliza para ajuizar a execução fiscal é a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Compete à Dívida Ativa a formalização dos débitos não arrecadados dentro de um referente exercício além do gerenciamento e a execução da cobrança dos mesmos, dentro do seu limite de competência: cada ente federativo é responsável pelos tributos que lhes foram designados; cabe também à Dívida Ativa a emissão de CDA, assim como a Certidão Negativa de Débitos (CND).

2.2.4 Princípio da realidade da execução

O direito processual moderno prescreve que a execução recai apenas sobre o patrimônio e não sob a pessoa do devedor.

O executado responde por todos os seus bens e apenas o patrimônio deste responde pela satisfação do crédito do credor.

O artigo 789 do Novo Código de Processo Civil (NCPC) declara que o devedor responde pela obrigação com seus bens presentes e futuros, não alcançando a sua liberdade ou integridade física.³² Não é permitido em nosso ordenamento jurídico métodos de tortura ou coação física com o intuito de obrigar o executado a pagar a dívida, isso porque o processo de

³¹ Ibid.

³² BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

execução é real (recai sempre sobre algo, um objeto, alguma coisa, a chamada “res”) e não sobre a pessoa do devedor.

Apesar da proibição da penalidade física, é possível a aplicação de penalidades com caráter psicológico, a chamada coerção, tais como a multa, que pressionam o executado para o adimplemento da obrigação.

A vedação pelo ordenamento de que o ônus do processo recaia sobre a pessoa do devedor humaniza o processo de execução, deixando assim de ser um instrumento de vingança privado do credor.

2.2.5 Princípio da menor onerosidade

Luiz Wambier, Flávio Almeida e Eduardo Talami asseveram que o principal objetivo da execução é a satisfação da obrigação do credor, devendo ainda assim buscar um meio menos oneroso ao executado.³³ Não se trata de uma regra jurídica e sim de uma recomendação para o juiz que no caso concreto irá a intensidade das medidas a serem tomadas.

O artigo 805 do NCPC determina uma maleabilidade na aplicação da penalidade ao devedor, priorizando acima de tudo uma alternativa que satisfaça o crédito do credor e não prejudique a saúde financeira do executado de forma permanente:

Art. 805. Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado.
Parágrafo único. Ao executado que alegar ser a medida executiva mais gravosa incumbe indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados.³⁴

No parágrafo único do referente artigo, a lei possibilita ao executado de manifestar-se em juízo, indicando meios mais eficazes e menos gravosos, caso a medida tomada seja demasiadamente onerosa, sob pena de manutenção do ato.³⁵

É importante também salientar que o princípio da onerosidade não poderá ser invocado para a anulação absoluta do cumprimento do título executivo. Inevitavelmente o executado irá impor barreiras que buscarão dificultar o cumprimento das medidas executivas, por isso cabe ao juiz na análise do caso concreto a aplicação dos princípios da razoabilidade e

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**: teoria geral do processo e processo de conhecimento. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. v.1.

³⁴ BRASIL, op. cit., não paginado.

³⁵ BRASIL, 2015.

da proporcionalidade na aplicação dos dispositivos da lei, a fim de encontrar uma medida que atenda ambos os lados.

2.2.6 Princípio da máxima utilidade da execução

O processo de execução não é uma ferramenta a ser utilizada apenas para prejudicar o devedor sem que não traga nenhuma vantagem ao credor. A doutrina entende que a execução não é mecanismo de “vingança privada”, do qual o credor utilize a fim de obrigar o devedor a cumprir a obrigação ainda que o meio utilizado seja inútil ou ineficaz.

A execução deve trazer ao credor o mesmo resultado caso a obrigação tivesse sido adimplida voluntariamente. Caso a mesma não traga resultados satisfatórios ou não cumpra seu papel processual, não há fundamento jurídico que sustente a continuidade da mesma.

Numa análise mais minuciosa, chegamos à conclusão de que a máxima utilidade da execução beneficia o credor, já que as medidas executivas podem alcançar número indeterminado de bens até que se alcance valor próximo ao requerido pelo exequente.

Luiz Wambier, Flávio Almeida e Eduardo Talami enfatizam que só poderíamos considerar eficaz a execução se esta trouxe resultados materialmente tangíveis ao credor. O Código de Processo Civil em busca desta máxima efetividade permitiu o arresto de bens antes da procura ao devedor e então torna-los penhoráveis.³⁶

2.2.7 Princípio da disponibilidade da execução

O Código de Processo Civil determina que o Estado-juiz é inerte diante de um caso concreto e necessita de provocação das partes para que possa exercer sua jurisdição e assim conduzir o litígio. O processo de execução não se inicia de ofício. A lei prescreve que deve haver requerimento do credor para a sua devida instauração e assim iniciar-se toda estrutura processual executória.³⁷

O princípio da disponibilidade permite ao credor a desistência integral ou parcial do crédito, no que lhe for conveniente sem a necessidade de se sujeitar às condições impostas ao executado.

³⁶ WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**: teoria geral do processo e processo de conhecimento. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. v. 1.

³⁷ BRASIL. **Novo Código de Processo Civil**: Lei n 13.105 de 16 de março de 2015. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

Em meio ao exposto acima fica claro concluirmos que cabe ao credor a conveniência sobre a continuidade ou desistência da ação, já que o processo executivo tem como principal objetivo a satisfação do direito alegado no título executivo; não faria sentido a lei requerer a anuência do executado.

3 BREVE HISTÓRICO DA EXECUÇÃO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

No ordenamento jurídico brasileiro a cobrança judicial dos créditos públicos ganhou atenção especial pela primeira vez com o advento do Decreto-Lei nº 960 de 17 de fevereiro de 1938, durante o governo de Getúlio Vargas. O dispositivo unificou o sistema de cobrança entre os entes federativos além de determinar quais créditos seriam inclusos no rol daqueles que obrigatoriamente seriam alegados judicialmente pelo Fisco. Este dispositivo pouco abordava sobre direitos e garantias que o contribuinte possuía durante o curso do processo e era dotado de algumas singularidades que favoreciam a Fazenda Pública tais como a possibilidade do juiz iniciar a execução *ex officio*, não sendo necessária a provocação das partes.

Pouco tempo depois, em 1973, entra em vigor o Código de Processo Civil que revoga a legislação até então vigente e transfere a cobrança dos créditos públicos para o mesmo patamar da execução civil entre particulares.³⁸ Porém esta medida trouxe uma eficácia mínima e a Administração Pública se viu diante de milhares de processos onerosos e extensos, que não traziam nenhum resultado concreto a respeito da recuperação destes créditos públicos.

A complexidade do sistema tributário exigiu do fisco uma legislação de maior eficácia, que assegurasse a recuperação desses créditos tributários, com um rito processual mais célere e maior permissividade em relação ao patrimônio do devedor. A Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980 trouxe como principal característica a exclusividade no tratamento da execução judicial dos créditos públicos, trazendo consigo o objetivo de simplificar a cobrança judicial desses débitos com a proposta de um procedimento especial voltado para eles.³⁹ Apesar de todas as modificações adotadas, tais como a ampliação do aparato judiciário, a modernização dos sistemas e a anexação de varas especiais, não se logrou êxito no sentido de aumentar a rapidez da recuperação desses valores pelo Poder Público, porém não podemos deixar de asseverar que o novo dispositivo legal trouxe consigo muitos avanços à possibilidade de defesa do contribuinte no processo de execução. A execução fiscal judiciária deixou de ser um mecanismo coercitivo utilizado pela administração tributária para reaver

³⁸ BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

³⁹ BRASIL. 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: 10 mar. 2017.

créditos não-pagos, onde possuía total liberdade para controlar a movimentação e o pleno alcance patrimonial do devedor, para também tornar-se uma ação comprometida com o respeito aos direitos individuais do contribuinte, evitando assim possíveis arbitrariedades.

3.1 O decreto-lei nº960/38

O primeiro diploma legal a tratar com exclusividade sobre a cobrança judicial dos créditos tributários datou a era Getúlio Vargas. Na época em que entrou em vigor, o Decreto-lei nº 960/38 unificou o sistema de execução fiscal que se encontrava disperso e desorganizado, já que cada ente federativo possuía seu método executivo.⁴⁰ Miguel Seabra Fagundes, grande tributarista da época, atentava que o Decreto-Lei nº960/38 não apontava especificamente “a liquidez e a certeza como requisitos necessários ao uso da ação executiva pelo Fisco”,⁴¹ o que dificultaria uma cobrança eficiente da dívida tributária.

Era um diploma dotado de muitas particularidades: o juiz possuía permissão legal para iniciar o processo *ex officio*, além disso ficaria vinculado ao procedimento desde o despacho saneador, enquanto nos diplomas anteriores a identidade física do juiz só seria estabelecida a partir da audiência de instrução. Nos ordenamentos jurídicos posteriores só está obrigado a prolatar a sentença o juiz que houver presidido a audiência de instrução e julgamento e não aquele que houvesse saneado o processo, como está prescrito no decreto.

Todo o processo de execução fiscal circundava sobre uma chamada “dívida líquida e certa” que obrigatoriamente deveria ser declarada pela autoridade administrativa competente depois de decorrido o prazo estabelecido em lei, o que daria ao débito incluso no rol de cobranças compulsórias a serem ajuizadas pelo Fisco, a chamada “conditio iuris”. Um fato curioso a ser destacado é que a certeza e a liquidez de uma dívida tributária só poderia ser plenamente comprovada se houvesse “inscrição em livro próprio dentro da repartição fiscal”, caracterizando portanto a exigibilidade de prova documental no domínio da ação.⁴²

⁴⁰ BRASIL. Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo o território nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/De10960.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

⁴¹ FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 2. ed. Rio de Janeiro: J. Konfino, 1950. p. 378.

⁴² BRITO, Raymundo. Projeto de Reforma da Lei de Executivos Fiscais Decreto-Lei nº 960/38) apresentado a Câmara dos Deputados: Projeto nº 584, de 1955. Dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional. Disponível em: <<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/1401704/DLFE-57587.pdf/REVISTA06739.pdf>>. Acesso em: 7 jul. 2016.

O Decreto redirecionou todas as ações que tratavam sobre cobranças de créditos fiscais para o seu âmbito de competência. Raul Loureiro, contemporâneo à época da vigência do dispositivo fez uma observação bastante válida a respeito da monopolização processual que esta legislação trazia perante débitos do Fisco:

Não se justifica, pois, o uso de outra ação para a cobrança de qualquer dívida de natureza fiscal a que a lei assegura a ação executiva. Ainda mesmo que a ação seja proposta contra responsáveis indiretos ou supervenientes, o Executivo fiscal sempre será a ação competente para cobrança de dívida ativa tal qual definida em lei.⁴³

O Poder Público assumiu muitos poderes em relação ao processo executivo, exercendo total controle sob o mesmo. Um dos mais notórios privilégios que a Fazenda Pública adquiriu com o advento do Decreto nº 960/38 foi a possibilidade de no curso do processo emendar ou substituir contas, documentos ou certidões, situação que gerou muita controvérsia nos tribunais superiores.

3.1.1 Defesa do contribuinte nos termos do Decreto-Lei nº960/38

O processo de execução fiscal pautado no Decreto-Lei nº 960/38 não amparava completamente o direito de defesa do contribuinte que encontrava-se restringido diante as enormes garantias e privilégios que a Fazenda Pública possuía na ação. O objetivo de alcançar resultado máximo na recuperação desses créditos tributários concedeu poderes exorbitantes ao credor, havendo um nítido “cerceamento de defesa” do devedor. Com a defesa plenamente adstrita, o contribuinte apenas tinha reconhecida a capacidade de alegação de quitação ou nulidade, tendo a prescrição reconhecida alguns anos depois de efetivadas reformas no texto da lei. O artigo 16 do Decreto-lei 960 trouxe um avanço em relação ao poder de defesa do devedor na ação, dando ao mesmo plenos poderes em alegar toda matéria probatória útil e que interferisse no desenvolvimento de sua defesa antes restringida por outros dispositivos que tratavam da cobrança judicial dos créditos tributários⁴⁴ tais como o Decreto nº 9957/12 e o Decreto nº 10902/14.

A restrição contra o cerceamento da defesa do contribuinte alcançou até a execução das dívidas líquidas e certas ainda que ajuizadas. Ao decorrer do tempo houve maior conscientização por parte dos juízes que através dos julgados e análise do caso em concreto chegaram à conclusão que a aplicação de diversos dispositivos encontrados na lei impossibilitavam a defesa plena do devedor, o que feria diretamente um dos princípios-base

⁴³ LOUREIRO, Raul. **Processo executivo fiscal**. São Paulo: [s.n.], 1935. p. 94.

⁴⁴ BRASIL, 1938.

do direito processual brasileiro. A partir da elucidação por parte dos juízes, inevitavelmente houve o conhecimento por parte dos legisladores que a partir de então desencadearam reformas sucessivas afim de abrandar as severas recomendações contidas na lei.

A partir da vigência do decreto, o contribuinte teve o prazo da penhora alocado para o momento da ciência pelo oficial de justiça, antes contado a partir do deferimento do juiz e teve a inclusão de diversas modalidades processuais a serem utilizadas na fase recursal.

3.2 O código de processo civil de 1973

A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o chamado Código de Processo Civil de 73, trouxe maior proteção à defesa do contribuinte durante o curso do processo de execução fiscal.⁴⁵ A vigência deste novo ordenamento processual revogou o Decreto-lei nº 960/38 e incluiu o processo de execução no âmbito da execução civil entre particulares, porém sua vigência não foi duradoura.

O artigo 2º trazia em seu caput que nenhum juiz prestaria tutela jurisdicional senão quando as partes interessadas requeressem nas formas expressas da lei, o que extinguiu uma prática permitida pela legislação anterior sobre o início do processo executivo por *ex officio* do juiz.⁴⁶

Raphael Funchal Carneiro em sua obra “Execução Fiscal comentada” defende que com o advento do Código de 73, a ação de execução fiscal deixou de ser um mero instrumento satisfatório de débitos do Fisco, onde o resultado deveria ser obtido a qualquer custo, para uma ação vinculada aos preceitos fundamentais do direito processual, que pregam a existência de requisitos que justifiquem o uso da tutela jurisdicional do Estado: exigindo-se então, o inadimplemento da obrigação pelo devedor e a existência de um título executivo, requisitos cumulativos previstos nos artigos 783 e 786 do antigo Código de Processo Civil.⁴⁷ O não cumprimento da obrigação (pagamento do tributo) pelo contribuinte e a existência de um documento que comprove o direito líquido e certo do Fisco em exigir o cumprimento da mesma judicialmente (Certidão de Dívida Ativa) possibilitaria a instauração do meio judicial para resolução do mérito.

Uma das grandes novidades incluídas no processo de execução foi a equiparação dos títulos judiciais com os extrajudiciais não havendo necessidade da interposição de ações

⁴⁵ *Ib.*, 1973.

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ CARNEIRO, Raphael Funchal. **Lei de execução fiscal comentada**. [S.l.]: Clube de Autores, 2016.

autônomas afim de satisfazer cada um deles. O instituto da penhora de bens do executado ganha papel relevante na efetividade da execução fiscal, como garantia de satisfação do crédito do credor. Enrico Liebmann destaca que a transmissão forçada de bens do devedor conserva o direito de satisfação do credor ao evitar que os mesmos sejam escondidos ou deteriorados.⁴⁸

3.2.1 Defesa do contribuinte nos termos do código de processo civil de 1973

O objetivo pretendido com a inclusão da cobrança judicial de créditos tributários no mesmo rol da execução entre particulares, que era tornar o processo mais célere, não foi alcançado. Porém, é de grande valia ressaltar que o Código de Processo Civil de 1973 trouxe diversos avanços na matéria de defesa do executado, antes tão restrita.

As figuras processuais dos embargos à execução e a exceção de pré-executividade surgiram com alternativas do contribuinte de resistir à execução contra si iniciada, matéria na qual foi amplamente discutida ao longo do dispositivo legal.

O processo de execução agora era movido por uma quantia certa, líquida e exigível contra um devedor solvente, que era dotado de rito próprio. O título executivo judicial tornou-se ainda mais significativo com o advento da nova legislação, ganhando caráter obrigatório durante a interposição do processo.

3.3 A lei nº 6830/80 – lei de execução fiscal

A lei nº 6830/ 80 ingressou no ordenamento jurídico brasileiro com uma grande missão: trazer mais celeridade e eficácia na recuperação de créditos devidos ao Fisco. Apesar do discurso de maior agilidade, o doutrinador Humberto Theodoro Júnior acredita que a criação de uma legislação específica para tratar do processo de execução fiscal é uma justificativa para a criação de garantias e privilégios desproporcionais da Fazenda Pública perante o contribuinte:

Na verdade, padece a nova lei de Execução Fiscal de, pelo menos, dois graves defeitos fundamentais: a) a descodificação de um procedimento que já se integrara ao Código Civil, como peça de um todo harmônico e funcional e; b) a instituição de privilégios exagerados e injustificáveis para a Fazenda Pública, que foi cumulada a

⁴⁸ LIEBMAN, Enrico Tullio. **Processo de execução**. São Paulo: Bestbook, 2003. p. 149.

favores extremos que chegam, em vários passos, a repugnar à tradição e à consciência jurídica do direito nacional.⁴⁹

Numa análise mais realista, verificamos que a nova lei de Execução Fiscal não se trata apenas de uma cartilha protetora dos grandes privilégios da Administração tributária, até porque segundo Renato Oliveira Alves, trata-se do resgate de crédito público que será utilizado para promover o bem-estar comum da população, não sendo justificativa de desequilíbrio processual entre as partes, porque assim como o Código de Processo Civil,⁵⁰ a Lei nº6830/80 prevê regras mais benéficas ao executado, tais como a nomeação de bens à penhora, prazo maior para oposição de embargos à execução entre outras presentes no texto da lei.

O título executivo é pressuposto fundamental na cobrança judicial executiva: ele representa a obrigação a ser pretendida em litígio, figurando-se em prova documental de liquidez e exigibilidade sobre um valor no qual o credor busca tutela jurisdicional.

Com o advento da Lei de Execução Fiscal houve maior conscientização à respeito da mobilização do aparelho judiciário para recuperação do crédito público e ênfase maior à segurança jurídica do contribuinte contra arbitrariedades cometidas pelo Estado-fisco, garantindo maior paridade processual entre os dois polos da ação. O juiz diante do processo executivo tinha ao seu alcance instrumentos ineficazes para a aplicação dessas medidas e pouco alcance em relação ao patrimônio do devedor. O número excessivo de diligências à procura de bens ou valores que pudessem suprir o débito prolatava o curso do processo, que muitas vezes se arrastava por décadas. A nova lei trouxe outras alternativas de satisfação desse crédito de maneira mais célere e eficiente, tais como a penhora online de valores bancários, o Bacenjud.

3.3 Defesa do contribuinte nos termos da lei 6830/80

A Lei nº 6830/80, denominada de Lei de Execução Fiscal trouxe ao contribuinte, pólo passivo da ação, diversos mecanismos de defesa diante uma ação judicial executiva.⁵¹

O nova legislação foi elaborada em observância aos princípios da ampla defesa e do contraditório, que são alternativas oferecidas pela lei que garantem a defesa do executado tais como os embargos à execução e a exceção de pré-executividade. Através do devido

⁴⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 10. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 4.

⁵⁰ ALVES, Renato de Oliveira. **Execução fiscal**: comentários à lei n 6830 de 22.09.1980. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

⁵¹ BRASIL, 1980.

processo legal, a lei proporciona alternativas de desconstituir ou anular o título executivo, evitando excessos e garantindo a regularidade do processo de execução.

A exceção de pré-executividade é uma forma de defesa direta que visa impugnar o processo executivo que corre de maneira injusta, abusiva ou nitidamente ilegal; o antigo Código de Processo Civil não previa expressamente o uso da exceção de pré-executividade, sendo, portanto, uma criação jurisprudencial que foi sedimentando-se após reiteradas práticas no ordenamento processual brasileiro. A Lei nº 13.105 de 2015, que modificou a legislação processualista, ainda que não tenha trago o dispositivo da exceção explicitamente, manteve da lei anterior as hipóteses que conferiam base legal para a aplicação desse mecanismo. Há, entretanto, indiretas regulamentações, tais como: prazo de 15 (quinze) dias para manifestação sobre o término do prazo para apresentação da impugnação ou questões relativas à validade, adequação da penhora, nos termos do artigo 525 §11º do NCPC, todavia, em caso de matéria de ordem pública, a inexistência de prazo foi recepcionada do Código de 1973.

Já os embargos são uma forma processual prevista pela Lei de Execução e caracterizam-se como uma forma indireta de defesa do contribuinte perante o ajuizamento ação executiva, com regras e peculiares próprias que a difere dos embargos comuns, opostos no processo civil durante a execução entre particulares.⁵² Nos embargos do processo tributário há necessidade de garantia do juízo como requisito de admissibilidade da ação que poderá ocorrer por meio da nomeação de bens à penhora ou o depósito bancário do montante integral como meio de suspensão da exigibilid55ade do crédito tributário que justifica a ação em curso.

3.3.1 Os efeitos da subsidiariedade do novo código de processo civil na lei nº 6830/80

A Lei nº 13.105/2015, que modificou o Código de Processo Civil (CPC), trouxe consigo significativas mudanças para o processo de execução fiscal, já que o CPC é aplicado subsidiariamente à Lei de Execução Fiscal quando esta for omissa. Uma das mais notórias transformações foi a maior agilidade na execução dos títulos extrajudiciais. A exceção de pré-executividade, um mecanismo de defesa do executado, sedimentado pela doutrina e jurisprudência, agora está expresso em lei.

Com a reforma, cabe agora ao exequente nos termos do artigo 798, II, “c” do novo CPC, indicar bens suscetíveis à penhora, sempre que possível: a única exceção dada pela lei é

⁵² BRASIL, 1980.

a possibilidade da indicação de bens indicados pelo executado – e aceitos pelo juízo – se comprovar menos prejudicial e onerosa, prevalecendo o princípio da menor onerosidade da execução.⁵³

A antiga lista de bens passíveis à penhora, trazida pelo artigo 655 do CPC/73 foi reformulada, pois havia se tornado obsoleta diante da nova realidade social e atendeu às tendências consolidadas pela jurisprudência ao longo dos anos. Agora pertencente ao artigo 835 da Lei nº 13.105 de 2015, a lista traz algumas inovações tais como a possibilidade de penhora de bens semoventes e direitos aquisitivos derivados de promessa de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia; alguns itens mudaram de posição na ordem de preferência, tais como os títulos da dívida pública da União, Estados e Distrito Federal incluindo também títulos e valores mobiliários com cotação em mercado, que se tornaram mais significativos. O artigo §1º ressalta que a penhora em dinheiro é prioritária, podendo o juiz à sua justificativa mudar a ordem prevista no caput do artigo.⁵⁴

O novo CPC trouxe uma melhor regulamentação para a penhora *online*. O artigo 854 estabelece que a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira a pedido do exequente, será determinada pelo juiz às instituições financeiras, por meio de sistema eletrônico gerido por autoridade supervisora do sistema financeiro nacional, a indisponibilidade dos ativos financeiros existentes em nome do executado, limitando-se a indisponibilidade ao valor indicado na execução. Não há necessidade de ciência prévia da parte contrária.⁵⁵

Outra inovação trazida foi a possibilidade da Fazenda Pública, após intimada na pessoa de seu representante judicial, seja ela por carga, remessa ou meio eletrônico, dentro do prazo de 30 (trinta) dias.⁵⁶

A nova legislação consagrou o entendimento da jurisprudência sobre a inexigibilidade de título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Se tal decisão for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória nos termos do §8º do artigo 535 da Lei nº 13.105/2015.⁵⁷

⁵³ SOUZA, Maria Helena Rau de. **Execução fiscal**. Obra conjunta coordenada por Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Saraiva, 1998.

⁵⁴ SOUZA, 1998.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ BRASIL, 2015.

⁵⁷ Ibid.

4 DA COBRANÇA JUDICIAL DO CONTRIBUINTE

A relação contribuinte-Fisco sempre foi tratada com muita complexidade. De um lado, o Estado, detentor da competência tributária, que no uso de sua atribuição constitucional cria e majora tributos a fim de buscar recursos para financiar programas sociais e manter a máquina administrativa trabalhando pelo bem comum. Do outro, o contribuinte, que também possui seu direito a propriedade constitucionalmente garantido, o que impede a cobrança por parte do Fisco de tributos demasiadamente onerosos ao ponto de comprometer a saúde financeira do indivíduo. Quando uma das partes não cumpre com a obrigação estabelecida na legislação, a parte prejudicada poderá buscar a tutela jurisdicional.

No âmbito tributário podemos afirmar que a Execução Fiscal é um processo que se fundamenta na existência de um título executivo extrajudicial, a Certidão de Dívida Ativa, que justificará todo o trâmite processual. A Fazenda Pública não pode por meios próprios garantir a satisfação do crédito tributário; a lei incumbe ao Poder Judiciário um papel de extrema relevância na garantia e na quitação desse crédito. José de Albuquerque Rocha elucida que cabe à jurisdição a missão de interpretar e aplicar o direito de modo a garantir àqueles que buscam sua tutela, certeza e segurança jurídicas indispensáveis à estabilidade social.⁵⁸ Desse modo fica claro que a procura de uma tutela jurisdicional como sede de resolução de conflitos para o inadimplemento de crédito fiscal é a maneira mais correta de se alcançar o ideal de legalidade sem ultrapassar os limites constitucionalmente estabelecidos para cada pólo da ação.

O professor José Casalta Nabais traz em sua obra “Por um estado fiscal sustentável: estudos de direito fiscal”, uma colocação muito pertinente: o termo “cidadania fiscal” que prega um compromisso entre o Estado e o cidadão, no qual a comunidade estaria comprometida em oferecer suporte financeiro para a manutenção do Estado de acordo com a sua capacidade contributiva.⁵⁹ Quando esse acordo não é cumprido, cabe ao Estado buscar a jurisdição afim de recuperar esses recursos.

⁵⁸ ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o Poder Judiciário**. São Paulo: Malheiros, 1995.

⁵⁹ NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Lisboa: Almedina, 2005. v. 1.

4.1 Dívida ativa

O requisito principal que permeia o processo de execução é a existência de um título extrajudicial que seja dotado de liquidez e certeza sobre uma obrigação a ser tutelada. No processo regulado pela Lei nº 6830/80, o título é representado pela Certidão de Dívida Ativa.

A Dívida Ativa pode abranger débitos tributários e não-tributários e consiste no informe do valor principal devido pelo contribuinte e a atualização monetária, que inclui o somatório de valores de multa, juros e mora. A inscrição no crédito devido em Dívida Ativa é feita nos termos do artigo 1º parágrafo 3º da Lei 6830/80, que incumbe essa medida ao órgão competente legalmente para o exercício dessa função que é cumulada com a presunção de liquidez e certeza de determinado crédito. No âmbito federal, essa função é de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do parágrafo 4º do mesmo dispositivo legal.⁶⁰

O termo de inscrição em Dívida Ativa possui alguns requisitos a serem cumpridos: deverá trazer o nome do devedor e corresponsáveis além do domicílio ou residência de ambos, juntamente com o valor inicial da dívida e o cálculo dos juros, mora e eventual encargos. O termo obrigatoriamente terá que contar a natureza da dívida (contratual ou não) ou se a mesma está sujeita a atualização monetária. Ao contrário do que ocorre no lançamento, o contribuinte não carece ser notificado de sua inscrição na Dívida Ativa como requisito de validade, já que se trata de um ato administrativo dotado de controle de legalidade e por esse motivo, não cabe defesa.

O artigo 201 do Código Tributário Nacional (CTN) prescreve que o modo e o prazo correto para a inclusão de um crédito seja ele tributário ou não, seja incluso no cadastro de devedores é após o esgotamento do prazo estipulado para o pagamento seja ele pela lei ou decisão final proferida em processo regular, sendo competente para realizar essa função a repartição administrativa legalmente competente.⁶¹

4.1.1 Da presunção de certeza e liquidez da dívida ativa tributária

Geraldo Jobim elucida em sua obra que a inscrição em Dívida Ativa é um ato jurídico que visa legitimar o crédito em favor da Fazenda Pública afim de revesti-lo de requisitos jurídicos necessários para o início do processo de cobrança judicial, sendo portanto

⁶⁰ BRASIL, 1980.

⁶¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 2 mar. 2017.

um ato administrativo de controle de legalidade.⁶² A inscrição somente poderá ser feita por órgão administrativamente competente, variando conforme o ente tributante, seja ela União, Estado, Distrito Federal ou Município, e suspenderá a prescrição do crédito no prazo de 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da Execução Fiscal, se esta ocorrer antes de findo o prazo mencionado acima:

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.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.⁶³

A presunção de certeza e liquidez da Dívida Ativa é diretamente prevista na legislação tributária: o artigo 204 do Código Tributário Nacional e o artigo 2º, parágrafo 3º classificam a dívida tributária como prova pré-constituída, ou seja, não há questionamento quanto a certeza ou a legalidade do fato, já que a Certidão de Dívida Ativa não possibilita uma existência de dúvida à respeito da obrigação posta. Porém é muito importante frisar que essa presunção não é absoluta: a mesma pode ser ilidida por prova inequívoca a cargo do executado ou de terceiros, de acordo com o previsto em lei.

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.⁶⁴

O doutrinador Geraldo Jobim destaca que sobre o quesito da liquidez, a certidão deve constar o montante exigido de modo claro ou definido, havendo possibilidade de pedido de substituição por parte do juiz caso o mesmo ao apreciar a petição inicial identificar obscuridade sobre o valor expresso.⁶⁵ O ato de inscrição assegura ao Poder Público a legalidade do crédito como dívida passível de cobrança judicial, dando alternativa à administração tributária, seja ela ente público ou outros órgãos competentes para o início do processo de execução.

Do cumprimento do ato de inscrição, surge a Certidão de Dívida Ativa, que é indispensável na presunção do crédito tributário pelo exequente ação executiva. Para isso, a mesma deve estar devidamente autenticada pela autoridade competente. Dentre as informações obrigatoriamente vinculadas apenas se encontra o valor principal e os demais

⁶² JOBIM, Geraldo. **Legislação tributária e negociação imobiliária**. Curitiba: IESDE, 2008.

⁶³ BRASIL, 1980, não paginado.

⁶⁴ Ibid., não paginado.

⁶⁵ JOBIM, 2008.

encargos financeiros, as custas e emolumentos, no entanto, ficam a cargo judicial da Fazenda Pública, segundo prescrição do artigo 39 da Lei nº 6830/80.

4.2 Do procedimento da execução fiscal

O processo executivo fiscal, previsto pela Lei nº 6830/80, tem como principal objeto a recuperação coercitiva pelo Fisco (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias e fundações públicas) de créditos tributários inscritos em Dívida Ativa de maneira célere e eficaz.⁶⁶

A existência da CDA é imprescindível para o ajuizamento da ação, pois além de presumir a existência de uma dívida regularmente inscrita, a mesma exerce o papel de título executivo extrajudicial, gozando presunção de certeza e liquidez.

A Portaria nº 321/2006, emitida da Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Manoel Felipe Rego Brandão, orienta que CDAs no valor de até R\$ 10.000 (dez mil reais), montante estabelecido em Portaria do Ministério da Fazenda (nº49 de 2004), poderão ser levadas a protesto antes do ajuizamento da execução fiscal. Em 2013, houve uma alteração na Lei nº 9492/1997, que incluiu a possibilidade de protesto de CDAs da União e ampliou a faixa valorativa para valor consolidado não superior a 20 (vinte) mil reais; no ano seguinte, a Portaria nº 429 da PGFN estendeu o limite do protesto para 50 (cinquenta) mil reais.⁶⁷

Essa medida, muito controversa, derivada da Lei nº 9492/97, sobre o protesto de outros “documentos de dívida”, é retratada logo no artigo 1º, parágrafo único do referido dispositivo:

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).⁶⁸

O protesto em certidões da Dívida Ativa também foi levado a discussões nos grandes tribunais sendo mais notório o julgamento do Agravo Regimental nº 126.917-0/6-01 pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo em 22 de março de 2006. O

⁶⁶ BRASIL, 1980.

⁶⁷ BRASIL. Ministério da Justiça. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Protesto de CDAs possui taxa de recuperação de 19%**. 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_carrossel/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19>. Acesso em: 27 jul. 2016.

⁶⁸ BRASIL. 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: 2 mar. 2017.

Desembargador José Passos de Freitas em defesa de seu voto asseverou que a “ampliação do rol dos títulos protestáveis não foi fruto de precipitação, mas resultado de sólida reflexão e prudente amadurecimento”⁶⁹, pois a interpretação extensiva atende à constante dinâmica da sociedade contemporânea, sendo as leis, portanto, vinculadas à essa constante mutação. Ricardo Cunha Chimeti e Andréa Pierrri destacam que a respeito das divergências sobre a legalidade ou não do protesto nas CDAs, o maior argumento utilizado pelos seus defensores é que o artigo 38 da Lei nº 6830/80 e o artigo 204 do Código Tributário Nacional classificam a CDA apenas como instrumento de aparelhamento da Execução Fiscal.⁷⁰

Segundo dados divulgados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), até abril de 2016 quase 945 mil Certidões de Dívida Ativa foram enviadas para protesto extrajudicial e deste total, 250 mil foram recuperadas, totalizando 21% do montante. Em relação aos valores, R\$ 7 (sete) bilhões de reais encaminhadas para protesto, cerca de R\$ 1,5 (um milhão e meio) já foram recuperados, por pagamento em espécie ou por meio de parcelamento, representando 17% do total. Diante os números, podemos concluir que atualmente esta medida é mais eficaz que a recuperação por via judicial.⁷¹

Diante da enorme taxa de recuperação de valores, a PGFN editou a Portaria nº 693, que excluiu o limite valorativo para o envio para protesto para valores consolidados de até 1 (um) milhão de reais.

4.2.1 Da legitimidade ativa

No processo tributário, figuram no polo ativo da ação o Estado e outras entidades de direito público devidamente autorizadas por lei. A lei legitima a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, suas autarquias e fundações públicas para buscarem tutela jurisdicional para a recuperação de valores inscritos em Dívida Ativa.

Sociedades de economia mista e empresas públicas não estão inclusas no rol de legitimados para propositura da ação, porém algumas dessas instituições possuem status de

⁶⁹ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nº 126.917-0/6-01 (0008759-80.2005.8.26.0000. Relator: Desembargador Paulo Fernando Lopes Franco. São Paulo, 22 de março de 2006. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.codigo=RMZ002DTV12KX&uuidCaptcha=>>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

⁷⁰ CHIMETI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁷¹ BRASIL. Ministério da Justiça. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Cobrança de créditos por meio de Protesto em Cartório já recuperou mais de R\$ 1,5 bilhão**. 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_carrossel/cobranca-de-creditos-por-meio-de-protesto-em-cartorio-ja-recuperou-mais-de-r-1-5-bilhao/>>. Acesso em: 27 jul. 2016.

autarquias, tão logo é imprescindível observar se a atividade exercida por elas possuem caráter essencialmente público, ou seja, prestação exclusiva e obrigatória do Estado, como assim foi sedimentado por jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, manifestando-se sobre o conteúdo do artigo 173 da Constituição Federal no Recurso Extraordinário (RE) 220.906-9/DF, Diário da Justiça (DJ), 14.11.2002, que no caso concreto julgava divergências entre o Estado de São Paulo e a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), onde o Ministro Relator Maurício Corrêa asseverou no voto vencedor que

a ECT foi equiparada às pessoas jurídicas de direito público interno, sendo-lhe conferido o privilégio da impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços. Consequentemente, não se sujeita à disciplina legal da execução forçada, podendo seu patrimônio ser alcançado somente mediante processo especial de execução (arts. 730 e 731 do CPC), com expedição de precatório, na forma do art. 100, da Magna Carta.⁷²

Outro ponto que gerou muita discussão à respeito da legitimidade ativa da ação de Execução Fiscal foi a possibilidade da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) de exercer a cobrança coercitiva de seus débitos pela Lei nº 68830/80. A jurisprudência já havia classificado o OAB como uma autarquia profissional *sui generis*, não sendo portanto inclusas no mesmo rol das demais corporações profissionais. Porém as contribuições pagas por seus filiados não possuem natureza tributária, devendo portanto este título executivo extrajudicial, previsto em lei específica, ser cobrado pelo processo comum de execução figurado no Código de Processo Civil, não podendo ser aplicadas a regras do procedimento especial da Lei nº 68830/80. Assim foi o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Embargos de Divergência no Recurso Especial (EREsp) 503.252/SC, rel. Ministro Castro Meira, DJ 18.10.2004.⁷³

4.2.2 Da legitimidade passiva

O artigo 4º da Lei nº 6830/80 determina como pólo passivo da ação de Execução Fiscal em primeiro lugar, o devedor, seguido pelo fiador, o espólio, a massa e os responsáveis tributários e assim por diante, tal como os limites estabelecidos na legislação.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 220.906-9/DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. Diário da Justiça, Brasília, DF, 14 nov. 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2353664&tipoApp=RTF>. Acesso em: 27 jul. 2016.

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 503.252/SC. Relator: Ministro Vasco Della Giustina. Brasília, DF, 17 de junho de 2010. **Diário da Justiça**, 18 out. 2004. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19140313/recurso-especial-resp-758518-pr-2005-0096775-4/inteiro-teor-19140314>>. Acesso em: 27 jul. 2016.

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.⁷⁴

O devedor corresponde ao contribuinte, aquele que possui relação pessoal e direta com a prática do fato gerador, como por exemplo, aquele que adquire um veículo automotor é consequentemente contribuinte do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e assim por diante. A lei também prevê legitimidade passiva para aquele vinculado indiretamente com o fato gerador: o responsável tributário. Seja por uma penalidade ou por prescrição de lei competente, a pessoa natural ou jurídica fica incumbida do recolhimento do montante pecuniário e o repasse aos cofres públicos. Sobre esta capacidade tributária, é importante destacar que ela independe de capacidade civil, pois mesmo aquele impossibilitado de exercer suas atividades diárias, seja por impedimentos físicos ou mentais, poderá ser sujeito passivo de uma obrigação tributária por intermédio de um representante.

O professor José Pacheco da Silva destaca em sua obra sobre processo tributário da importância à observação da ordem cronológica dos entes legitimados ao pólo ativo da Execução:

O artigo 4º enumera as pessoas a quem pode ser proposta a ação de execução fiscal. O devedor vem em primeiro lugar. Desde que do termo de execução fiscal conste seu nome, é curial que seja ele citado para pagar o débito ou se defender, após garantir a execução. Tem pertinência todo comentário do artigo 568, I, do CPC, que também reconhece como sujeito passivo da execução o devedor, admitido como tal no título executivo.⁷⁵

Pessoas de Direito Público não figuram na legitimidade passiva da ação, já que seus bens gozam de impenhorabilidade garantida constitucionalmente; sendo assim qualquer medida executiva direcionada contra eles deverá observar o disposto nos artigos do Código de Processo Civil que tratam da execução contra a Fazenda Pública. À respeito das sociedades de economia mista e empresas públicas, as mesmas podem figurar o pólo passivo, já que estão vinculadas ao regime jurídico de direito privado.

O parágrafo primeiro do artigo 4º prescreve que o síndico, comissário, liquidante, inventariante e administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes da garantia dos créditos referentes à Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens. Ou seja, a legislação permite que os mesmos figurem

⁷⁴ BRASIL, 1980, não paginado.

⁷⁵ PACHECO, José Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 73.

o pólo passivo de um processo executivo juntamente com a parte efetivamente vinculada à ação. O mesmo dispositivo faz uma ressalva, remetendo ao artigo 31º que trata da autorização judicial para a alienação de bens sem a prova de quitação ou a concordância da Fazenda Pública, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores.⁷⁶

Odmir Fernandes ressalta que os sujeitos passivos das obrigações não-tributárias, devedores e responsáveis são nomeados pelos artigos 159 e 1518 a 1529 do Código Civil.⁷⁷

4.3 Da responsabilidade tributária

Responsabilidade no direito tributário diz respeito sobre o cumprimento de uma obrigação, o alcance da norma em relação ao pagamento do tributo.⁷⁸ Essa obrigação pode ser principal ou acessória e abrange tanto o pagamento pecuniário quanto o pagamento de juros e demais medidas e encargos estabelecidos em lei.

A responsabilidade tributária pode dividir-se em principal e subsidiária.⁷⁹ Sendo que aquela corresponde aos indivíduos que a lei configura como a primeira categoria a responder pelo cumprimento da obrigação, não sendo possível, os responsáveis subsidiários assumem a obrigação. É importante ressaltar que a existência de uma não é causa excludente da outra: num caso concreto, poderíamos ter uma obrigação onde há vários devedores principais e ao mesmo tempo, a existência de devedores solidários.

4.3.1 Responsabilidade por substituição

Nessa modalidade de responsabilidade, a lei atribui a responsabilidade do adimplemento da obrigação antes mesmo da prática do fato gerador. Assim quando há a ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência do tributo o responsável assume automaticamente a legitimidade passiva da obrigação tributária. O que não exclui definitivamente a responsabilidade do contribuinte que pode, segundo legislação competente, assumir uma responsabilidade supletiva.

⁷⁶ BRASIL, 1980.

⁷⁷ FERNANDES, Odmir et al. **Lei de Execução Fiscal comentada e anotada**: Lei n 6830 de 22.09.1980: doutrina, prática e jurisprudência. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

⁷⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

⁷⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 03/93, que deu origem ao parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição da República, que declara que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, exceto taxas e empréstimos compulsórios, cujo fato gerador seja presumido, ou seja, a ocorrência do mesmo não é imediata, gerando substituição adiante:

Art. 150 §7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).⁸⁰

Ricardo Cunha Chimeti explana sobre este dispositivo em sua obra, dando como exemplo situações referentes ao recolhimento do ICMS: uma indústria de refrigerante (substituta tributária) recolhe na saída do produto o valor de ICMS devido por ela própria, pela distribuidora e pelo comerciante.⁸¹ Caso o fato gerador presumido não se concretize, a lei garante a restituição preferencial e imediata para aquele que arcou com o encargo financeiro do tributo, nos termos do artigo 10º da Lei Complementar 87/96.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.⁸²

Porém, quando esta substituição ocorre de forma regressiva, a sistemática se inverte: aquele incumbido da operação final arca com o total de tributo devido em todas as operações.

Há uma espécie de suspensão da incidência do tributo, que é repassada gradativamente aos participantes da cadeia, sendo que o último responde por todo o encargo financeiro contabilizado. Sobre esta divergência, o Superior Tribunal de Justiça assim declarou seu entendimento no Recurso Especial (REsp) 40.876/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon de 5-2-2002.⁸³

⁸⁰ BRASIL, 1988, não paginado.

⁸¹ CHIMETI; PIERRI, 2012.

⁸² BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 2 mar. 2017.

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 40.876 SP 1993/0032230-3. Relator: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 5 de fevereiro de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 17 jun. 2002. p. 229. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/289873/recurso-especial-resp-40876>>. Acesso em: 27 jul. 2016.

4.3.2 Responsabilidade por solidariedade

A solidariedade no processo tributário possibilita que pessoas que tenham interesse comum em determinada situação, objeto ou fato de fundamental importância na construção da obrigação tributária respondam de maneira equivalente, nos termos do artigo 124, do Código Tributário Nacional.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.⁸⁴

Um ponto a ser destacado sobre esse dispositivo é que na solidariedade não há benefício de ordem. O executado não pode alegar em juízo que os bens de outro devedor sejam primeiramente constringidos diante a aplicação das medidas executivas, já que essa prerrogativa pertence exclusivamente ao credor.

Na responsabilidade solidária, o cumprimento da obrigação por um daqueles que ocupam o pólo passivo da ação gera a extinção para os outros, porém o fim da obrigação não retira do devedor solidário de direito de regressar judicialmente o valor sobre os outros devedores, já que os mesmos respondem de maneira equivalente. Numa análise comparativa, para efetivar a responsabilidade entre todos os devedores subsidiários faz-se necessária a reversão da execução fiscal para eles, agora se a solidariedade ocorreu entre devedores principais, a efetivação da responsabilidade entre os mesmos somente é prevista em lei através de um ato de liquidação do referido procedimento nos termos da lei.

As situações previstas pelo artigo 125 do Código Tributário Nacional, tratam dos direitos e deveres dos responsáveis solidários entre eles e o alcance de cada ato processual em relação às medidas executivas aplicadas:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.⁸⁵

⁸⁴ BRASIL, 1966.

⁸⁵ Ibid., não paginado.

4.3.3 Responsabilidade por transferência e sucessão

Na responsabilidade por transferência, o sujeito passivo da obrigação tributária nasce com um indivíduo porém é transferida a outrem por intermédio da legislação, sendo a segunda pessoa, portanto, o responsável.

A lei tributária prevê que a responsabilidade por sucessores advém da prática do fato gerador antes da sucessão cujo lançamento só foi liquidado posteriormente.

Ricardo Chimeti e Andréa Pierri exemplificam em sua obra, um notório exemplo de responsabilidade por sucessão, é o caso do adquirente de um imóvel que assume a responsabilidade dos impostos advindos da propriedade, domínio útil ou posse do bem. A obrigação apenas é exaurida diante da apresentação de certidão negativa emitida pelo Fisco.⁸⁶

O artigo 131, II, do Código Tributário Nacional trata da sucessão *causa mortis*, que estabelece que o cônjuge meeiro e o sucessor a qualquer título pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou da adjudicação, sendo portanto, sua responsabilidade limitada ao legado herdado.⁸⁷

4.3.4 Responsabilidade por transferência, fusão, transformação, incorporação e cisão

O artigo 132 do Código Tributário Nacional determina que pessoas jurídicas de direito privado resultantes de fusão, transformação, cisão ou incorporação de outra são responsáveis pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas incorporadas ou transformadas até à data do ato que originou a nova personalidade.⁸⁸

A lei também prevê que da extinção de uma pessoa jurídica de direito privado, qualquer um dos sócios remanescentes ou seu espólio prosseguir com o exercício da atividade comercial, tenha ela nome semelhante ou não, essa nova pessoa jurídica ascendente responderá pelos tributos devidos da antiga entidade econômica.

O Código Tributário Nacional também declara em seu artigo 133 que o adquirente de um fundo de comércio ou estabelecimento, seja ele comercial, industrial ou profissional que mantiver a exploração do mesmo ramo econômico, seja sob o mesmo nome ou não,

⁸⁶ CHIMETI; PIERRI, 2012.

⁸⁷ BRASIL, 1966.

⁸⁸ Ibid.

responderá por todos os tributos devidos pelo antigo proprietário até a data da referida transação.⁸⁹

Porém é importante ressaltar que a responsabilidade adquirida é subsidiária caso o alienante do fundo comercial comece a exploração de nova atividade no prazo de 06 (seis) meses determinados pelo artigo 133, I, do CTN.⁹⁰

4.3.5 Responsabilidade de terceiros

Prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade de terceiros versa sobre o dever do adimplemento da obrigação tributária de quem o terceiro tem dever de guarda ou cuidado seja por motivo de lei ou contrato celebrado. Podemos nos remeter a exemplo, os tributos devidos por um incapaz, nos quais seus pais, tutores ou curadores são responsáveis pela prestação pecuniária; ou até mesmo o caso dos gerentes e administradores que respondem por entes despersonalizados, tais como o espólio, a massa falida, o condomínio, entre outros.⁹¹

4.3.5.1 Do redirecionamento societário

O redirecionamento da execução em nome dos sócios é previsto na legislação brasileira porém há obrigatoriedade da presença de motivos que justifiquem tal ato. O exequente deverá expor em juízo motivos concretos que legitimem o direcionamento da execução para pessoa do sócio, que responde no processo não como devedor/contribuinte e sim como responsável tributário. Para tanto, há prescrição do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.⁹²

A lei exige que para haver redirecionamento, o exequente deverá demonstrar em juízo que o sócio que exercia a gerência, no momento da prática do fato gerador que originou

⁸⁹ BRASIL, 1966.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid.

⁹² Ibid., não paginado.

a obrigação tributária, agiu com excesso de poder, violação dos preceitos que instituem o estatuto societário ou diante de comprovada dissolução irregular da empresa.

O Superior Tribunal de Justiça sedimentou seu entendimento no REsp 1.101.728/SP, de que a simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens passíveis de penhora pelo exequente, por si só não configuram responsabilidade subsidiária dos sócios e portanto o redirecionamento da execução fiscal.⁹³

Leandro Paulsen destaca que ao requerer o redirecionamento em juízo, o exequente não está vinculado à comprovação exaustiva dos requisitos listados acima pois cabe ao juiz apenas a verificação da legitimidade passiva da ação, podendo fazer isso inclusive por ofício.⁹⁴

4.4 Dos procedimentos iniciais do processo de execução fiscal

A Lei 68830/80 simplificou a petição inicial no procedimento executivo, não sendo obrigada a conter todos os quesitos expostos no artigo 282 do Código de Processo Civil, bastando apenas o juízo a que a mesma será dirigida, o pedido e o requerimento para citação, nos termos do artigo 6º.⁹⁵ As informações não inclusas na petição inicial estão anexadas na Certidão de Dívida Ativa, que é considerada como parte integrante da petição inicial, caso não seja apresentada, gera nulidade processual.

Uma importante modificação no processo de execução de dívida ativa da União, suas fundações e autarquias foi introduzida com o advento da Lei nº 8.212/91, que concedeu garantias e peculiaridades exclusivas que o difere da execução entre particulares: ao credor, foi concedido no caput do artigo 53 a faculdade de indicar bens à penhora já na petição inicial, o que já ocasionaria a penhora juntamente com a citação inicial do devedor. Outro ponto bastante singular é que os bens, então penhorados, se tornam automaticamente indisponíveis, conforme o exposto no §1º do artigo acima mencionado; é importante ressaltar também que a devida penhora ampliou o grau de eficácia das medidas executivas aplicadas judicialmente pelo Poder Público porém não torna respectivo bem penhorado impenhorável

⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.247.879-PR (2009/0215129-5). **Revista do Superior Tribunal de Justiça**, Brasília, DF, a. 8, n. 41, p. 397-485, dezembro 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2017.

⁹⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

⁹⁵ BRASIL, 1980.

para outros credores, atingindo apenas atos voluntários possivelmente praticados pelo titular do bem.⁹⁶

O valor da ação não está obrigatoriamente vinculada à petição inicial, não sendo causa de indeferimento da postulação, já que na própria certidão de dívida ativa, anexada à petição, constam os valores requeridos pelo exequente.

A lei nº 6830/80, procurando se adequar às novas perspectivas do processo judicial eletrônico, autorizou a possibilidade da implantação de um sistema que gerasse a petição inicial mediante processo eletrônico. Atualmente, o ordenamento vai se adaptando aos poucos, já havendo processamento eletrônico na justiça de São Paulo e no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, onde os dados são passados pelas Procuradorias da Fazenda Nacional e pela Previdência, afim de possibilitar o processamento eletrônico da Execução Fiscal.

Após os requisitos atendidos na petição inicial, a Lei de Execução Fiscal a fim de tornar o processo judicial de cobrança dos créditos tributários mais célere e eficiente, assim evitando sucessivos retornos ao juiz, autoriza que o despacho de deferimento da petição inicial ocasiona respectivamente autorização para, segundo o artigo 7º:

Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;

II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia;

III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;

IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14;

V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados.⁹⁷

Essa designação concedida pela lei de Execuções Fiscais evita a repetitiva devolução dos autos ao juiz, havendo somente necessidade da apreciação dos mesmos, desde que não haja a oposição de embargos pelo executado, diante na necessidade de ouvir a Fazenda Pública ou a designação do leilão, caso não haja necessidade de ampliação ou substituição do objeto em penhora.

Humberto Theodoro Júnior assevera que o despacho positivo da petição inicial desencadeia a abertura do prazo de 05 (cinco) dias para que o executado efetue o pagamento da dívida alegada em juízo ou então nomeie bens que garantam a execução das medidas executivas cabíveis, não dependendo o seu curso da juntada do mandado citatório, já que oficial pode reter bens para a garantia da penhora, caso o executado não se manifestar sobre tal determinação e nem oferecer garantia à execução, o que permite a livre penhora pelo

⁹⁶ BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

⁹⁷ BRASIL, 1980, não paginado.

oficial, que não está adstrito à ordem de preferência descrita no artigo 11 da Lei nº 6830/80.⁹⁸ É importante ressaltar também que o prazo de pagamento para execuções propostas pela União foi reduzido pelo artigo 53 §2º, da Lei nº 8212 de 22 de julho de 1991, que alterou o prazo para 2 (dois) dias úteis.

Outra possibilidade existente com o deferimento da petição inicial é o arresto, que segundo Theodoro Júnior, trata-se de uma medida avulsa e não objeto de ação cautelar, que visa a garantia de uma futura penhora, quando o devedor não é encontrado para a efetivação do momento citatório.⁹⁹ A partir daí, não sendo encontrado o executado, a citação poderá ser realizada por meio de edital, sendo determinada pela lei a conversão em penhora após o decurso do prazo de 05 (cinco) dias para o pagamento. Do mesmo edital, o citado será intimado para que no prazo de 30 (trinta) dias ofereça embargos, sendo tal prazo contado a partir do esgotamento do prazo estabelecido para a efetivação do pagamento.

Afim de coibir a possibilidade do devedor de tentar fraudar a execução e assim se desfazer de seus bens afim de inutilizar as medidas judiciais tomadas pela Administração tributária, a Lei nº 6830/80 prevê uma importante medida de prevenção que trouxe maior eficácia ao juízo de execução: o bem penhorado alienado ainda que adquirido por terceiro de boa-fé, não poderá ser justificativa de ineficácia da medida executiva, para isto faz-se necessário o registro da penhora que é previsto pela Lei de Execução Fiscal.¹⁰⁰ No processo executivo fiscal o registro da penhora não possui função de validar a constrição do objeto ou bem pelo oficial de justiça e sim conferir publicidade ao ato praticado pelo mesmo.

4.4.1 Citação do devedor

De acordo com o artigo 7º, inciso I, da Lei nº 6830/80, o despacho do Juiz que deferir a inicial importa ordem para a citação, pelas modalidades prescritas no artigo seguinte.¹⁰¹

Em regra, a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, salvo se a Fazenda Pública preferir por outra maneira. A lei de Execuções Fiscais, com caráter de lei especial, prevalece sobre o artigo 222, d, e 224 do Código Tributário Nacional, que devido à

⁹⁸ THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência . 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ BRASIL, 1980.

redação da Lei n° 8710/93, que excepciona os processos de execução da citação pelo correio.¹⁰²

A carta de citação, que é expedida juntamente com o deferimento da inicial da Execução, obrigatoriamente é acompanhada das cópias da petição e da Certidão de Dívida Ativa, bem como o despacho determinante da citação. O inciso II do artigo 8° determina que a citação considera-se efetiva a partir do momento em que a carta é entregue no endereço do executado (domicílio fiscal do contribuinte), haja vista, não há exigência quanto à personalidade da citação. Porém, quando o Aviso de Recebimento (AR) não é assinado a próprio punho pelo próprio executado, a Lei de Execução Fiscal (LEF) em seu artigo 12 §3° assevera que a intimação da penhora seja pessoal, sendo o prazo para embargos contados a partir da intimação da penhora.¹⁰³

Marcus Cavalcanti de Albuquerque destaca o processo de citação diferenciado regido pela LEF, assim como a contagem de prazos diferenciada:

A principal forma de citação, nesta lei, é pelo correio por carta com aviso de recepção, considerando-se feita legalmente e começando a correr o prazo para pagar o débito ou nomear bem à penhora da data do recebimento da carta no endereço do executado, e não como ocorre na regra geral da juntada do 'AR' aos autos. E mais, se a data da entrega da carta no endereço do executado for omitida pelo carteiro, o prazo fluirá dez dias após a data da entrega da carta à agência do correio pelo funcionário da Justiça. Em outras palavras, não há como se usar de artifícios para se anular o processo por citação incorreta, como ocorre tantas vezes no procedimento ordinário.¹⁰⁴

O inciso III, do artigo 8° prescreve que caso 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. Se demandar carta precatória, a citação obrigatoriamente deverá ocorrer por oficial de justiça.¹⁰⁵ A jurisprudência ressalta que a citação por edital é reservada para situações em que tanto a citação postal quanto a por oficial é frustrada, presumindo que o paradeiro do executado é desconhecido, seja pela frustração das diligências realizadas pelo Estado ou pela inacessibilidade absoluta da parte, ocasionando assim um conhecimento ficto sobre a pretensão executória da Fazenda Pública.¹⁰⁶

O edital de citação será afixado na sede do juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário no prazo de 30 (trinta) dias. O executado

¹⁰² PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

¹⁰³ BRASIL, op. cit.

¹⁰⁴ ALBUQUERQUE, Marcus Cavalcanti de. **Lei de execução fiscal**. São Paulo: Madras Editora, 2003. p. 31.

¹⁰⁵ BRASIL, 1980.

¹⁰⁶ PAULSEN; ÁVILA; SLIWKA, 2014.

revel citado por edital ou por hora certa, a ele será nomeado curador especial, com legitimidade para apresentação de embargos, sob pena de nulidade do processo.

A LEF também trata de situações especiais nos parágrafos seguintes do artigo 8º: estando o executado fora do país em local conhecido, mantêm-se a citação postal, salvo se sua permanência for longa ou sua localização for incerta e não sabida, caso em que será pertinente a citação por edital.¹⁰⁷

É importante destacar que o despacho do juiz que ordenar a citação, interrompe o prazo prescricional da dívida. Devido a especialidade da LEF, uma vez emitido, o despacho zera e reinicia a contagem do prazo de 5 (cinco) anos para a cobrança judicial do crédito tributário, para tanto, a citação ocorrerá impreterivelmente até 100 (cem) dias, em subsidiariedade ao Código de Processo Civil.

¹⁰⁷ BRASIL, op. cit.

5 MECANISMOS DE DEFESA DO CONTRIBUINTE DIANTE À EXECUÇÃO FISCAL

Em observância à princípios essenciais que regem o direito processual brasileiro, tais como o contraditório e a ampla defesa, a Lei nº 6830/80, que rege a cobrança judicial de Dívida Ativa da Fazenda Pública, possibilitou ao contribuinte, pólo passivo da ação, a utilização de mecanismos processuais que contestem a prática de arbitrariedades pelo poder público e garantam o direito de defesa, visando a manutenção de seu patrimônio. A Lei de Execução Fiscal prevê explicitamente uma alternativa de defesa voltada ao contribuinte, denominada de embargos à execução; no entanto, a jurisprudência consagrou a exceção de pré-executividade e outras modalidades processuais como o mandado de segurança, como legítimas para o exercício da defesa do executado em juízo, que serão explanadas a seguir.

5.1 Embargos do executado

Os embargos do executado, previstos no artigo 16 da Lei nº 6830/80, se enquadram em um novo processo de conhecimento, porém vinculados à execução anteriormente ajuizada. A principal utilidade dessa modalidade processual é obter a invalidação, seja ela total ou parcial, do título executivo que legitima a ação de execução e a respectiva extinção da mesma. A lei concede o prazo de 30 (trinta) dias para o executado, embargar a execução fiscal, apresentando garantia ou fundamento relevante para invalidar o título executivo no qual a Fazenda Pública cobra judicialmente.¹⁰⁸ O prazo anteriormente mencionado é improrrogável, porém a Lei nº 1060/50, em seu artigo 5º §5º, concede o prazo em dobro para as Defensorias Públicas criadas pelos Estados ou cargo equivalente, não atingindo, entretanto “ao patrocínio de causas por profissional constituído no encargo de curador especial, ainda que em face de convênio firmado entre aquele órgão e a OAB local.”¹⁰⁹

Nesta situação, existe a obrigatoriedade da intimação pessoal do Defensor Público sob pena de nulidade. Os Tribunais Superiores já sedimentaram em jurisprudência que a não

¹⁰⁸ BRASIL, 1980.

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 749.226-SP. Relator: Ministro Aldir Passarinho Junior. Brasília, DF, 12 de setembro de 2006. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=1905877&tipo=51&nreg=200500773149&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20061023&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 2 mar. 2017. p. 6.

citação pessoal do defensor público e similares ofende diretamente princípios constitucionais tais como o do Contraditório e da Ampla Defesa, além de violar o devido processo legal.

A petição inicial dos embargos deve expor toda a condição dos fatos: desde os argumentos que fundamentam juridicamente a afirmação que o embargante não é de fator devedor com a exposição dos fatos pertinentes para comprovação de tal veracidade. É imprescindível o direcionamento ao juízo competente, além do nome, qualificação e endereço do embargante e do embargado; fatos e fundamentos jurídicos com as suas devidas especificações além do valor da causa, tudo anexado às provas depositadas pelo embargante, em obediência ao princípio da *“juria novit curia”*, que deposita às partes a responsabilidade de demonstração que o direito então reclamado é, de fato, pertencente a elas. Aplicando no âmbito da execução fiscal, poderíamos concluir que cabe ao executado nos autos dos embargos demonstrar ao juiz competente que o crédito tributário alegado pela Fazenda Pública é inexistente.

O doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo em sua obra *Processo Tributário*, destaca a estrita conexão entre os embargos e a execução fiscal, afirmando que o juízo competente para julgamento dos embargos é exatamente o mesmo no qual a execução fiscal vinha sendo processada. Essa ligação, no entanto, não desqualifica a necessidade do anexo de cópias da CDA e de outros documentos anexados aos autos da execução, cuja análise pelo juízo competente dependa exclusivamente dos dados neles contidos, ou ao menos, das iniciais, caso haja necessidade de reexame da matéria nas instâncias superiores, lembrando que em grau de recurso, o embargante não será intimado para o apensamento de cópias da execução.¹¹⁰

Com o advento da Lei nº 11.382/2006, os embargos do executado deixaram de produzir efeito suspensivo. Exceto se a execução já estiver garantida, e ainda sim havendo grave dano de difícil ou incerta reparação, o juiz poderá prolatar decisão diferente do recomendado pela legislação, sempre destacando os argumentos e fundamentos alegados nos autos. Existem correntes divergentes à respeito do assunto. Alguns doutrinadores consideram a vedação ao efeito suspensivo dos embargos a interpretação mais correta para o dispositivo, já que a lei que trata sobre o processo de execução não traz regra especial para este tópico, o que subsidiariamente transfere a competência para o Código de Processo Civil. Na execução regulada pelo Processo Civil, a suspensão das medidas executórias ocorrem quando

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal. In: SANTOS, Herta Rani Teles; DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira; LACERA, Sara de França (Coord.). **Execução fiscal**: um tema atual sobre diferentes olhares: homenagem ao jurista Leon Frejda Szklarowsky. Brasília, DF: Consulex, 2001.

preenchidos os requisitos legais expressos por ele (*periculum in mora e fumus boni juris*), cabendo, como já relatado anteriormente, à decisão do juízo competente.

A subsidiariedade ao Código de Processo Civil quando omissa a Lei de Execução Fiscal, é a corrente mais adotada no processo tributário:

A Lei nº 6.830/1980 não trata dos efeitos decorrentes da propositura dos embargos do executado. Incidem, diante disso, as novas regras contidas no Código de Processo Civil. Significa, então, que, ajuizados os embargos, a execução fiscal não estará, automaticamente, suspensa. Os embargos não suspendem mais a execução fiscal, cabendo ao juiz, diante do requerimento do executado e convencendo-se da relevância do argumento e do risco de dano, atribuir aos embargos o efeito suspensivo. Em outras palavras, a execução fiscal passará a ser suspensa, não com a propositura dos embargos, mas sim com a determinação judicial de que os embargos merecem, no caso concreto, ser recebidos com efeito suspensivo.¹¹¹

Esse entendimento apesar de prudente, não é pacífico. Hugo de Brito Machado afirma que a mera subsidiariedade do Código de Processo Civil ao processo de Execução Fiscal não poderá por si só revogar qualquer dispositivo da lei nº6830/80 por se tratar de lei especial e regulamentadora. Não considerar o efeito suspensivo dos embargos “implica considerar revogados os arts. 18, 19, 24, inciso I, e 32, § 2º, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, incompatíveis com a ausência desse efeito.”¹¹²

Henrique Rodrigues de Azevedo e Felipe Mitre defendem que a subsidiariedade inexistente quando a aplicação de lei geral para preencher lacuna é incompatível com o texto normativo da lei especial, pois o intérprete ao seu livre entendimento, não poderá alterar a essência da legislação em respeito ao princípio da especialidade, caso contrário, uma lei geral poderia prevalecer sobre lei específica. Além disso, os doutrinadores consideram que há um desrespeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório, sendo que a própria Lei de Execução Fiscal não trata sobre a alienação antecipada de bens:

[...] a expropriação de bens do devedor antes de sua defesa, em casos nos quais não participa voluntariamente da formação do título executivo, não se coaduna com os basilares princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.¹¹³

5.1.1 A súmula 317 do STJ e o advento da lei nº 11.382/06

O Supremo Tribunal de Justiça havia pacificado o entendimento de que a execução do título judicial é definitiva ainda que pendente apelação que julgue improcedente

¹¹¹ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. A Lei nº 11.382/2006 e seus reflexos na execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 49, p. 95-106, abr. 2007. p. 100.

¹¹² MACHADO, 201, p. 197.

¹¹³ AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de; MITRE, Felipe Lobato de Carvalho. A impossibilidade da chamada aplicação subsidiária do art. 739-A do Código de Processo Civil às Execuções Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 160, p. 35-42, jan. 2009. p. 35.

os embargos. A Lei nº 11.382, de 2006 trouxe alterações ao artigo 587 do Código de Processo Civil, concedendo caráter provisório à execução que tenha pendência de apelação da sentença de improcedência dos embargos do executado, sob uma condição: quando estes são recebidos com efeito suspensivo, referindo-se ao artigo 739 do CPC.¹¹⁴ A jurisprudência reconhece que uma execução que se inicia provisória poderá ser convertida em definitiva caso sobrevenha o trânsito em julgado da sentença, porém o oposto não ocorre. No recurso especial 514.286/RJ, sob relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que uma execução que se inicia definitiva poderá ser suspensa por força dos embargos porém nunca poderá converter-se em provisória.¹¹⁵

Na existência de irreversibilidade dos danos causados pelo processo executório, tornando adiante inúteis as medidas tomadas pelo executado, poderá o embargante solicitar em juízo uma medida antecipatória (desde que observados os requisitos essenciais – *periculum in mora* e *fumus boni juris* – expostos no CPC), que atribuirá efeito suspensivo aos embargos.

A doutrina trata de uma questão bastante atual, que fala sobre uma hipótese de incidência do chamado “efeito suspensivo automático” dos embargos, quando o processo de execução atinge sua fase satisfativa. A lei determina que não poderá haver adjudicação, levantamento de depósito ou conversão em renda antes do trânsito em julgado da sentença, ainda que os embargos opostos pelo executado não sejam recebidos com efeito suspensivo; tal medida fora criada pelo legislador para proteger o particular, que se encontra em desvantagem em relação aos privilégios e garantias que a Fazenda Pública goza em juízo, tais como a impossibilidade da exigência de caução devido a impenhorabilidade e a inalienabilidade de bens.

Se durante a execução, uma quantia em dinheiro penhorada do executado for convertida em renda para Fazenda Pública e findo o processo, fosse constatado que o valor não era devido, o particular para reaver sua quantia teria que se submeter à sistemática dos

¹¹⁴ BRASIL. 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: 10 mar. 2006.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 514.286-RJ. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 23 de março de 2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1114909&num_registro=200300267020&data=20040510&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 10 mar. 2006.

precatórios, o que poderia perdurar por anos, tornando-se custosa e desgastante para o contribuinte.¹¹⁶

Caso a execução mantenha-se com caráter definitivo, seja pela improcedência dos embargos ou pelo recebimento dos mesmos apenas com efeito devolutivo, todas as medidas executivas estarão mantidas até mesmo a transferência de domínio, ainda que esteja pendente apelação da sentença – a jurisprudência entende que a Certidão de Dívida Ativa é um título judicial de eficácia plena, que goza de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade – e uma vez transitado em julgado, o ente público saia vencido o executado poderá ajuizar uma ação alegando perdas e danos.

5.1.2 Efeitos processuais da equiparação aos embargos

O Superior Tribunal de Justiça concedeu tratamento idêntico à ação anulatória ou qualquer outro mecanismo processual que possua eficácia desconstitutiva ou declaratória em relação ao débito alegado, sem necessidade de reprodução dos seus termos nos autos dos embargos, podendo atribuir efeito suspensivo aos mesmos desde que tenha havido garantia do juízo ou depósito do montante integral, de acordo com o artigo 151 do Código Tributário Nacional.¹¹⁷ O contribuinte também não está impossibilitado de tomar medidas antecipatórias tais como o ajuizamento de ações que declarem a nulidade ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos ou por qualquer outro tipo de ação cabível no ordenamento jurídico. O STJ entende haver uma conexão entre a execução e a ação de conhecimento que visa contestar o título executivo, que gerou a demanda, não havendo a obrigatoriedade de oposição de embargos e assim gerando uma unificação dos processos, evitando por exemplo, decisões conflitantes para o mesmo caso concreto:

A natureza cognitiva da ação anulatória do débito fiscal equipara-se àquela vislumbrada nos embargos à execução, tendo, inclusive, a força de suspender a execução em curso, desde que garantido o juízo. [...]. Irreparável o entendimento do Tribunal de origem que reconheceu a relação de conexão entre a execução fiscal e a ação anulatória que a precede, reunindo os processos no juízo em que se processa a ação de conhecimento, para o julgamento simultâneo.¹¹⁸

¹¹⁶ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. Novas reflexões sobre os embargos à execução fiscal: desnecessidade de prévia garantia do juízo e casos de efeito suspensivo automático. **Revista Dialética do Direito Processual**, São Paulo, n. 62, maio 2008.

¹¹⁷ BRASIL, 1966.

¹¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 787.408-RS. Relator: José Delgado. Brasília, DF, 20 de abril de 2006. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=2307573&tipo=91&nreg=200501691348&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20060522&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 2 mar. 2017. p. 6-7.

Em relação aos embargos de terceiros, a jurisprudência os reservaram para terceiro que não fora citado como devedor mas que de alguma forma foi afetado pela Execução tal como prescrito no caput do artigo 674 do Código de Processo Civil:

Art.674: Quem, não sendo parte no processo, sofrer constrição ou ameaça ou ameaça de constrição sobre bens que possua ou sobre os quais tenha direito incompatível com o ato construtivo, poderá recorrer seu desfazimento ou sua inibição por meio de embargos de terceiro.¹¹⁹

Vale ressaltar que em caso de redirecionamento na execução fiscal movida contra sociedades, não cabe ao sócio-gerente ou ao indivíduo citado em nome próprio opor embargos de terceiro. O doutrinador James Marins destaca que obrigatoriamente a pessoa que sofreu redirecionamento no processo executivo deve manejar embargos à execução: “A pessoa que sofreu o redirecionamento deve manejar embargos à execução e não embargos de terceiro. Contudo ‘em homenagem ao princípio da fungibilidade, instrumentalidade do processo e da ampla defesa, a jurisprudência admite o processamento de embargos de terceiro como embargos do devedor’.” Há correntes divergentes na jurisprudência quanto ao recebimento dos mesmos com o mesmo efeito dos embargos do devedor, o qual a lei confere legitimidade para tal situação: o autor explana que em obediência aos princípios da fungibilidade, da instrumentalidade do processo e ampla defesa os embargos de terceiro devem ser processados como embargos do devedor; para tanto, a jurisprudência exige que sejam cumpridos os requisitos exigidos por lei tais como a garantia do juízo e a propositura dentro do prazo legal.¹²⁰

A jurisprudência já pacificou sobre uma possibilidade contrária à mencionada anteriormente, em caso de um sócio não citado no processo de execução fiscal opor embargos de devedor almejando o efeito suspensivo, nesse caso, os embargos serão recebidos como de terceiro.¹²¹

Um ponto que vale ser ressaltado, tratando-se da equiparação de efeitos aos embargos de devedor é na situação de cônjuge do executado, visando a defesa de sua meação, a oposição de embargos de terceiro não implicará o questionamento da validade da medida

¹¹⁹ BRASIL, 2015, não paginado.

¹²⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 5. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2010. p. 675.

¹²¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Agravo de Instrumento nº 2001.04.01.025341-9/RS. Relator: Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon. Porto Alegre, 10 de outubro de 2002. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=200104010253419&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&toDaspartes=S&hdnRefId=49bd34a2e3b75d7dc7f736cfed5ab0e0&txtPalavraGerada=pJVX&txtChave=>>. Acesso em: 5 mar. 2017.

executiva, tendo apenas qualidade protetiva.¹²² Em caso de bem indivisível, reserva-se metade do produto da alienação judicial.

A Súmula 251 do Superior Tribunal de Justiça assegura que a meação só responde pela execução se o patrimônio for fruto de ato ilícito que tenha gerado enriquecimento indevido ao casal, cabendo ao credor comprovar tal ação.¹²³

Em relação à promessa de compra e venda, o entendimento dos tribunais foi reformulado e o que antes não era admitido, foi pacificado pela Súmula 84 do Superior Tribunal de Justiça.¹²⁴ uma decisão da Suprema Corte datada em 1984 não admitia embargos de terceiros advindos de uma promessa de compra e venda, fundada no caput do artigo 1245 e parágrafos 1º e 2º do Código Civil, que estabelece de maneira bem clara que a transferência de propriedade somente é validada após o registro do título translativo; ao decorrer dos anos, com a coloquialidade da prática do chamado “contrato de gaveta”, este entendimento tornou-se obsoleto, dando espaço para uma permissividade de oposição de embargos de terceiro fundados nessa alegação.

5.1.3 Da garantia do juízo

A Lei de Execuções Fiscais condiciona a oposição de embargos do devedor à garantia do juízo. Em seu artigo 16, a lei nº 6830/80 dá um prazo de 30 (trinta) dias para o executado opor embargos que serão contados a partir do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou da intimação da penhora, como assim determina os incisos I a III. O parágrafo primeiro do dispositivo deixa bem claro que não será admitida a oposição de embargos antes de garantido o juízo.

O prazo concedido pela lei foi muito debatido pelos doutrinadores, principalmente após uma série de reformas trazidas pelo Código de Processo Civil que estabelecia como

¹²² BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação Cível nº 449.118. Proc 200071010003828/RS. Relatora: Taís Schilling Ferraz. Porto Alegre, 29 de outubro de 2002. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=200071010003828&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selForma=NU&todaspartes=&hdnReflD=3d06cd2b99d9b41e97ef18e6809151a5&txtPalavraGerada=yHyj&txtChave=>>. Acesso em: 5 mar. 2017.

¹²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 251. A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 13 ago. 2001. p. 333.

¹²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 84. E admissível a oposição de embargos de terceiro fundados em alegação de posse advinda do compromisso de compra e venda de imóvel, ainda que desprovido do registro. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ.txt>. Acesso em: 2 abr. 2017.

regra geral para os embargos o prazo máximo de 10 (dez) dias, sendo depois ampliado para 15 (quinze), porém após muita controvérsia nos tribunais superiores, foi acordada a obediência aos princípios gerais do direito e com isso a lei nº 6830/80, por regular exclusivamente o procedimento executivo fiscal, prevalece perante as demais devido ao princípio da especialidade.

A garantia feita mediante depósito deve ser formalizada e reduzida a termo, sendo a partir daí contado o prazo para a oposição dos embargos;¹²⁵ o mesmo procedimento não cabe à fiança bancária, já que a mesma é oferecida pelo próprio executado para a garantia da execução. Nessa situação, poderíamos deduzir que a contagem do prazo inicia-se a partir do oferecimento da prova de fiança bancária nos autos, sendo dispensável a intimação, porém o STJ, na contramão, exige a lavratura do termo e a intimação do executado.

Quanto à intimação da penhora, há uma importante diferença entre a execução civil, regulada pelo CPC e a execução fiscal, regida pela LEF: enquanto na execução entre particulares o prazo para oposição de embargos é contado a partir da juntada aos autos no mandato de citação, na execução fiscal, devido à sua especialidade, para a contagem do prazo, basta a intimação pessoal da penhora, nos termos do artigo 16, III, da Lei nº 6830/80,¹²⁶ com expressa advertência legal de 30 (trinta) dias.

Em casos que houver mais de um executado, o prazo para a oposição de embargos é considerado individual, em obediência à possibilidade de escolha do executado de exercer ou não seu direito de ação e por isso, sendo iniciado a partir do momento da juntada aos autos do mandado citatório, sendo a única exceção em caso de cônjuges; o mesmo se aplica ao litisconsórcio passivo.¹²⁷

Envolvendo penhora de imóveis, cujo proprietário é devedor casado, o prazo para embargar é contado a partir da intimação do cônjuge,¹²⁸ sendo imprescindível. Caso não ocorra, confere nulidade a todos os atos posteriores à penhora.¹²⁹

¹²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1062537/RJ. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 2 de fevereiro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 maio 2009.

¹²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 1093665/SP. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 18 jun. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º jul. 2009.

¹²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 681.266/DF. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Brasília, DF, 2 de junho de 2005). Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=539018&num_registro=200401143783&data=20050701&formato=PDF>. Acesso em: 2 abr. 2017.

¹²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1238916/PR. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 5 abr. 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 abr. 2011.

O parágrafo primeiro do artigo 16 da LEF ressalta a impossibilidade de haver embargos sem a garantia prévia do juízo,¹³⁰ o que gerou muita controvérsia, assim como o impasse em relação aos prazos, com o advento da reforma do Código de Processo Civil, que dispensava a exigência de garantia assim como na execução entre particulares, porém os tribunais superiores decidiram que devido à especificidade expressa deste dispositivo, a dispensa não se aplica à Execução Fiscal. Para os embargos ganharem efeito suspensivo na execução é necessária a prévia segurança do crédito, já que título executivo é uma garantia líquida e certa.

Diante a insuficiência patrimonial do devedor, o juízo não poderá deixar de receber os embargos sob pena de violação do princípio da isonomia: o direito de defesa do “rico”, ou aquele com reserva patrimonial suficiente estaria garantido, enquanto aquele sem recursos estaria impedido de exercer seu direito de ação. A orientação dos tribunais superiores, nesse contexto, é de que o efeito suspensivo seja concedido aos embargos sendo legal o reforço da penhora posteriormente, de acordo com o artigo 15, II, da Lei n° 6830/80, em qualquer fase do processo.¹³¹ Apesar do STJ considerar a admissibilidade de embargos apenas com a satisfação integral do débito, em decisão recente admitiu a penhora do faturamento como medida excepcional e, ainda que insuficiente, sem obrigatoriedade de reforço.¹³²

Diante a existência de créditos não vencidos, em curso de uma cobrança executiva e uma vez garantido o juízo, o executado faz jus a uma certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do artigo 206 do CTN. A jurisprudência entende que em se tratando de penhora ou do depósito do montante integral, a garantia do juízo necessita ser efetiva para que enseje a emissão de uma certidão negativa e a respectiva suspensão da exigibilidade.

5.2 Da exceção de pré-executividade

A Lei de Execução Fiscal reserva a qualquer uma das partes ou terceiro interessado a impugnação das medidas executivas nos próprios autos, sob justificativa de

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 252854/RJ. Relator: Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira. Brasília, DF, 27 de junho de 2000. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 11 set. 2000; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 740.331/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 de novembro de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 18 dez. 2006.

¹³⁰ BRASIL, 1980.

¹³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 739.137/CE. Relatora: Ministra Denise Arruda. Brasília, DF, 23 de outubro de 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 22 nov. 2007.

¹³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 492.282/SC. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 20 de maio de 2003. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 9 jun. 2003.

matérias processuais de ordem pública que versem sobre o mérito cuja comprovação seja possível mediante prova pré-constituída, interposta em qualquer grau de jurisdição, visando a desconstituição da ação executiva, que suspende as medidas de constrição até o julgamento definitivo do processo.

Arguida a qualquer tempo, a exceção por se tratar de matéria pública, não está sujeita ao fenômeno da prescrição, já que tais questões podem ser suscetíveis a qualquer tempo.

O STJ editou a súmula 393 asseverando que a obrigatoriedade da matéria abordada na exceção ser conhecida por ofício não permite a dilação probatória, tão logo, uma possível discussão sobre o embasamento das provas pré-constituídas seria pertinente em recurso especial e a respectiva análise do material fático probatório.¹³³

5.2.1 Matérias passíveis de ser arguidas em exceção de pré-executividade

A exceção de pré-executividade foi reservada para tratar de questões que envolvam matéria de ordem pública e possam ser conhecidas de ofício pelo juiz da ação desde que dotadas de prova pré-constituída: nulidades absolutas, erro material, questões relativas à ação ou pressupostos processuais, juízo de admissibilidade, prescrição, entre outros fenômenos expostos ao longo da legislação processualistas, que não estão sujeitas à preclusão. Matérias que tratem sobre causas extintivas do crédito que não demandem dilação probatória assim como fatos modificativos e extintivos de direitos do exequente, também são reservadas pela lei mediante apresentação de prova documental inequívoca. Tais requisitos são cumulativos, ou seja, é imprescindível a presença de um de ordem material (conhecimento de ofício), e um de ordem formal (sem necessidade de dilação probatória, tais como a inquirição de testemunhas, etc.); apesar da singularidade, a exceção não está sujeita à apreciação do controle difuso de constitucionalidade.

Questões referentes à liquidez do título executivo ou ao exame de defeitos no próprio título são passíveis de serem arguidas por meio exceção nos autos, já as relativas ao momento da constituição do crédito tributário, data da entrega da declaração do contribuinte

¹³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 306.467/PE. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, 17 de outubro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2013.

ou sobre a ocorrência de causa interruptiva da prescrição, são reservadas aos embargos do devedor, de acordo com entendimento do STJ.¹³⁴

O doutrinador José Eduardo Soares de Melo em sua obra “Processo Administrativo e Judicial” destaca algumas situações já sedimentadas pela jurisprudência em que a exceção de pré-executividade é cabível:

Objetivamente, a pré-executividade pode ter cabimento nas situações seguintes: a) pagamento do débito tributário inscrito, mediante a simples exibição da guia de recolhimento; b) depósito judicial anteriormente efetuado em ação anulatória do débito objeto da execução fiscal; c) decadência do lançamento do tributo executado, em razão do decurso de prazo de 5 (cinco) anos contados dos fatos geradores, ou do primeiro dia do exercício seguinte aos referidos fatos; d) liminar concedida em mandado de segurança para o fim de impedir a inscrição do valor tributário na dívida ativa; e) liminar ou tutela antecipada concedidas em outras espécies de ação judicial; f) prescrição do direito de ação face ao transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da constituição definitiva do crédito.¹³⁵

Ao passar dos anos, a jurisprudência tem ampliado o rol de matérias suscetíveis à exceção: a arguição de ilegitimidade passiva do executado, e em particular, a inconstitucionalidade de norma tributária, tais como a prescrição (causa extintiva do crédito tributário), fundada na inconstitucionalidade do artigo 48 da Lei nº 8212/91, com efeitos *extinctio* para demandas ajuizadas até junho de 2008,¹³⁶ que originou a Súmula Vinculante nº8/STF, *verbis*: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributárias”,¹³⁷ sempre condicionados à exceção *secundum eventus probationis*. A existência de vícios no título executivo, que possam ser declarados de ofício, foram abrangidos pela exegese jurisprudencial, com a principal função de desonerar o executado da obrigatoriedade de segurança do juízo para a discussão da exequibilidade ou liquidez do título do crédito exequendo nos próprios autos.

¹³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 137.046/RO. Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, 19 de setembro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º out. 2013.

¹³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin. 2014.

¹³⁶ Cf. RE 559.943, Rel. Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 12.06.2008, Repercussão Geral – Mérito, DJe-182 DIVULG 25.09.2008 PUBLIC 26.09.2008; RE 560.626, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12.06.2008, Repercussão Geral – Mérito, DJe-232 DIVULG 04.12.2008 PUBLIC 05.12.2008; e RE 556.664, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12.06.2008, Repercussão Geral – Mérito, DJe-216 DIVULG 13.11.2008 PUBLIC 14.11.2008).

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 8. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acesso em: 2 fev. 2017.

5.3 Do mandado de segurança

A Constituição Federal de 1988, pautada nos pilares do Estado Democrático de Direito, que assegura a todos os cidadãos o acesso a garantias e direitos fundamentais tais como a dignidade humana, valorização social do trabalho e da livre iniciativa, entre outros, reservou em seu artigo 5º, incisos LXIX e LXX, o mandado de segurança para garantia de direitos individuais e coletivos.

Art.º5º 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: [...]

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;

LXX – o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

- a) partido político com representação no Congresso Nacional;
- b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados [...] (BRASIL, 1988, grifo nosso).¹³⁸

O doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo destaca em sua obra conceitos que qualificam o mandado de segurança como um remédio constitucional: por ser uma garantia constitucional, não pode ser abolida direta ou indiretamente da lei; um instrumento processual do particular contra o Poder Público, que visa a defesa de todo e qualquer direito líquido e certo não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*.¹³⁹

Diante de fato ou ato controverso praticado por autoridade, que demanda uma medida rápida e urgente do contribuinte, o mandado de segurança pode ser utilizado de maneira irrestrita pelos contribuintes em matéria tributária, a fim de coibir o abuso de poder e atos ilegais ou declarados inconstitucionais pelo próprio Poder Judiciário, relativos ao poder de tributar; para tanto, o contribuinte deve dispor de provas documentais capazes de comprovar a existência de direito líquido e certo ameaçado ou ainda de desrespeito à norma constitucional referente a ato coator originário da Administração pública em qualquer esfera hierárquica, contrários à lei e carente de legalidade.

Além da obrigatoriedade de provas que comprovem a violação de tal direito, o mandado de segurança também é composto de alguns requisitos processuais tais como a definição do sujeito passivo e o prazo para impetração. Para a definição do sujeito passivo, é necessário que o contribuinte identifique a autoridade pública ou o agente de pessoa jurídica

¹³⁸ BRASIL, 1988, não paginado.

¹³⁹ SEGUNDO, 2009.

responsável pela ilegalidade ou abuso de poder no uso de suas atribuições no Poder Público; a lei prevê até a possibilidade de um cargo privado figurar como autoridade coatora desde que exerça função pública nos termos do §1º do artigo 1º da Lei de Mandado de Segurança em vigor. Hugo de Brito Machado (2009, p.81) destaca a dificuldade de identificar o sujeito passivo no âmbito tributário e assevera que a multiplicidade de normas internas que determinam a competência e a jurisdição para a prática, fiscalização e execução de atos relativos ao lançamento tributário por muitas vezes confunde o contribuinte diante a necessidade de medida célere e menos custosa:

Aliás, a impetração é cabível contra ato de autoridade, ou de agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público. Assim, mesmo que o autor do ato impugnado não seja autoridade, no sentido de que não tem competência para decidir se pratica, ou não, o ato questionado, é cabível contra ele a impetração, desde que esteja agindo no exercício de atribuições do Poder Público. É o caso, por exemplo, de um diretor de empresa privada que faz o desconto do imposto de renda na fonte de um tributo. Ele está arrecadando um tributo. Está, portanto, no exercício de atribuições próprias do Poder Público. É agente do estado, pelo menos para o fim de arrecadar o tributo. Assim, se a exigência tributária é ilegal, ou inconstitucional, seu ato enseja a impetração de mandado de segurança.¹⁴⁰

Identificada a autoridade coatora e o ente público da qual é pertencente para figurar o pólo passivo do mandado, é válido observar a tempestividade da impetração, que segundo lei específica, é de 120 (cento e vinte) dias contados a partir da ciência ou prática do ato lesivo ou ameaça ao direito, a depender do caso concreto, de acordo com o artigo 23 da Lei nº12.016/09. O mandado de segurança é notório pelo seu rito célere: o prazo é curto para o oferecimento de informações, assim como vista ao Ministério Público, o que contribui para maior agilidade ao juiz para prolatar sentença, além disso, a lei específica exonerou a possibilidade de condenação em ônus sucumbenciais.

O doutrinador Leandro Paulsen enumera e classifica as possibilidades em que o mandado de segurança poderá ser aplicado em matéria tributária: será preventivo, tão logo não sujeito ao prazo decadencial, quando antes da formalização do crédito tributário, houver um questionamento a respeito da obrigação tributária, prevenindo o contribuinte contra possíveis exigências do Fisco com base em inconstitucionalidade da lei, ilegalidade de decretos, atos normativos infralegais, entre outras instituições normativas no qual o agente público esteja vinculado a cumprir; será repressivo quando impetrado contra lançamento anteriormente realizado, sujeitando-se ao prazo decadencial de 120 dias contados da ciência do ato impugnado; será repressivo (a modalidade mais comum), as situações previstas em lei como visa à compensação, observadas as recomendações das Súmulas 212 e 213 do STJ

¹⁴⁰ BLU, Miranda Cagnone. Mandado de Segurança no Direito Tributário. **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 187-202, mar. 2010.

quanto ao reconhecimento do indébito e a busca da tutela preventiva para reparo da lesão mediante compensação com tributos devidos.¹⁴¹

5.3.1 Da medida liminar e a tutela antecipada

Dotada de natureza jurídica antecipatória, a liminar é um mecanismo temporal que precipita a decisão e seus efeitos. Calmon de Passos afirmava que uma liminar não era assim denominada pelo seu conteúdo e sim, pela circunstância de seu deferimento. Ao conceder uma medida liminar, o juiz afasta a possibilidade de ineficácia da sentença ou de uma possível lesão do direito no qual se discute o mérito no processo, antecipando ao impetrante atendimento de seu próprio pedido final.¹⁴²

Para tanto, o pedido de liminar deve estar acompanhado dos pressupostos legais: *fumus boni juris* (fumaça do bom direito), onde o juiz deverá analisar os indícios da notoriedade do direito do impetrante, através de provas documentais pré-constituídas nos autos; e *periculum in mora* (perigo da demora), que diante a não concessão da liminar pelo magistrado, o direito do impetrante será lesado de tal maneira que será impossível repará-lo caso a sentença lhe for favorável mais adiante.

Uma vez atendidos os dois requisitos, o juiz concederá a liminar, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário (mandado repressivo) ou o impedimento da constituição do crédito (mandado preventivo). A Lei nº 12.016/09 estabeleceu algumas restrições para a concessão de liminares, tais como a inadmissibilidade da tutela antecipada para a compensação de créditos tributários ou a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior havendo necessidade de haver trânsito em julgado da sentença para que a mesma seja executada. Hugo de Brito Machado, defende que tais limitações são puramente inconstitucionais, já que restringem as possibilidades de apreciação pelo Poder Judiciário de lesão ou ameaça de direito, garantida pelo artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.¹⁴³

O cancelamento dos efeitos da medida liminar seja por cassação, perempção, entre outras situações previstas no Código de Processo Civil, gera efeitos diretos para o

¹⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

¹⁴² PASSOS, J. J. Calmon de. **Comentários ao Código de Processo Civil (Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973)**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. 3 apud OLIVEIRA, Vallisney de Souza. **A Liminar no Mandado de Segurança (Lei n 12016/09)**. Disponível em: <http://vallisneyoliveira.com/artigos/a-liminar-no-mandado-de-seguranca-lei-n-12-0162009/#_ftn2>. Acesso em: 1º abr. 2017.

¹⁴³ BLU, 2010.

contribuinte que vão adiante da suspensão de exigibilidade. No caso concreto, o imposto passa a ser exigível sujeito a correção monetária e juros de mora. A Lei n° 9430/96 fala sobre um possível advento de multa, prevista por lei apenas em caso de falta de pagamento após os 30 dias mencionados no parágrafo 2° do artigo 63 da Lei n. 9.430/96, ocasião em que se infere que o contribuinte deve realizar o pagamento do tributo e não o faz contra os ditames legais.¹⁴⁴

5.4 O Projeto de Lei Ordinária 2557/2011: o código de defesa do contribuinte brasileiro

Atualmente na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC), com nenhuma emenda apresentada, o projeto de lei ordinária n°2557/2011, que trata sobre a instituição de um código de defesa ao contribuinte brasileiro é um importante avanço nas relações jurídico-tributárias estabelecidas entre Estado e cidadãos. De autoria do deputado federal Laércio de Oliveira, inspirado nos códigos de defesa do contribuinte já existentes no ordenamento jurídico de diversos países tais como Estados Unidos (*Taxpayer Bill of Rights II*), Espanha (*Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*),¹⁴⁵ busca promover a educação fiscal e compensar os abusos sofridos pelo cidadão, originários da estagnação da lei tributária brasileira, que atualmente encontra-se defasada.

A primeira manifestação de uma lei protetiva ao contribuinte surgiu em 1999, num projeto de lei complementar encaminhado pelo senador Jorge Bornhausen ao Senado Federal, encomendado pelo Partido de Frente Liberal e pelo Instituto Tancredo Neves ao professor Torquato Jardim, que coordenou o trabalho com um grupo de renomados tributaristas da época tais com Roque Carrazza, Ricardo Lobo Torres e Paulo de Barros Carvalho. Em 2011, o projeto foi arquivado, após desaprovação de diversos setores da administração tributária sob alegação de que ao sancionada, a lei impossibilitaria a correta arrecadação de tributos, oprimindo a ação do Poder Público. Com isso, no mesmo ano, surgiu na Câmara projeto com proposta semelhante, porém mais branda, de modo que agradasse todos os setores.¹⁴⁶

Grande parte da legislação geral tributária, incluindo o Código Tributário Nacional, sofreu reformas nas décadas de 70 e 80, momento em que o regime militar

¹⁴⁴ Ibid.

¹⁴⁵ FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; BITTENCOURT, Guilherme Pinheiro. **Código de Defesa do Contribuinte é necessário**. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mar-11/codigo-defesa-contribuinte-necessario-justica-tributaria>>. Acesso em: 2 ago. 2016.

¹⁴⁶ CUNHA, Albino Joaquim Pimenta da. **Código de defesa do contribuinte no direito comparado**. Disponível em: <<http://fdc.br/Arquivos/Artigos/20/DefContribuinte.pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2016.

barrava qualquer possibilidade de viés democrático num ordenamento jurídico marcado pela rigidez e a legalidade extrema. Muitos dos pilares defendidos colidiram com a prescrição contida nos artigos da Lei de Execução Fiscal e a Constituição Federal de 1988, que entraram em vigor pouco tempo depois, gerando uma vasta gama interpretativa e incertezas relativas a certos princípios e garantias.¹⁴⁷

O Código de Defesa do Contribuinte sugere em seus artigos 14 a 17 a criação de um Conselho Federal do Contribuinte (Codecon), que acordo com o texto escrito no projeto possuiria “composição paritária, integrado por representantes dos poderes públicos e de entidades empresariais e de classe, com atuação na defesa dos interesses dos contribuintes”, com a principal função de receber e analisar as reclamações dos contribuintes.¹⁴⁸ Outra questão abordada pelo projeto de lei é a possibilidade do contribuinte ser ressarcido integralmente pelas custas processuais originárias da abertura de execuções fiscais pautadas em justificativas ilegais ou abusivas, adotando um entendimento já pacificado pela jurisprudência dos tribunais superiores. A sustentação oral de advogados do contribuinte em estância administrativa, assim como a entrega de memoriais e a participação no julgamento de processos do seu interesse, também são sugeridos no projeto de lei, já que a atual conjuntura é classificada por alguns juristas como desrespeitosa aos princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório.¹⁴⁹

A criação de um código que confere caráter de especialidade à relação entre o Fisco e o contribuinte, evita possíveis contradições e distorções na aplicação da lei tributária além de proteção aos contribuintes idôneos contra ilegalidades derivadas de aplicações da legislação de maneira arbitrária.

¹⁴⁷ BITTENCOURT, Guilherme Pinheiro; FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho. **Código de defesa do contribuinte**. 2012. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/codecon/Paginas/C%C3%B3digo-de-Defesa.aspx>>. Acesso em: 2 ago. 2016.

¹⁴⁸ Ibid., não paginado.

¹⁴⁹ BITTENCOURT; FERNANDES, 2012.

6 CONCLUSÃO

Segundo relatório divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça no ano de 2016, “Justiça em números”, as execuções fiscais correspondem a um grande problema no judiciário brasileiro, ocupando mais de um terço dos processos ativos no Judiciário, com um alto número de congestionamento, sendo muito custoso e ineficiente ao Estado, levando em consideração o valor recuperado com a arrecadação dos bens do executado. Ao longo dos anos, o Poder Público vem aperfeiçoando sua legislação tributária a fim de aumentar sua eficiência; conseqüentemente, ao conceder privilégios e garantias processuais para a Fazenda Pública o legislador acaba desvalorizando o contribuinte na relação processual, deixando-o em posição de desigualdade. O Código Tributário Nacional, que fora elaborado na época do regime militar e foi recepcionado pela Constituição de 1988, possui um caráter conservador e pormenoriza a defesa do executado ainda que vítima de arbitrariedades. A ascensão do regime democrático trouxe consigo o nascimento de diversos direitos e garantias ao cidadão, de modo que a busca pela tutela jurisdicional se tornou um instrumento de efetivação do Estado Democrático de Direito.

As normas gerais tributárias, estabelecidas pela Constituição, e a Lei de Execução Fiscal, LEF, garantiram ao contribuinte proteção contra ilegalidades e abusos praticados pela autoridade judiciária, legitimando mecanismos processuais capazes de combater erros comuns e recorrentes, em sua maioria alegados nos autos processuais, tais como o lançamento arbitrário de tributos, o excesso de execução, tributação com efeito confiscatório, entre outros.

Este presente trabalho trouxe todas as medidas previstas em lei, concedidas ao executado, na defesa do seu patrimônio. Medidas estas que estão em constante mutação, adaptando-se à realidade social e em observância aos pilares que sustentam nosso ordenamento jurídico tais como a isonomia, a legalidade, o devido processo legal e a defesa do patrimônio, valores sociais do trabalho e livre iniciativa.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Marcus Cavalcanti de. **Lei de execução fiscal**. São Paulo: Madras Editora, 2003. p. 31.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2008. p. 31-32.

ALVES, Renato de Oliveira. **Execução fiscal**: comentários à lei n 6830 de 22.09.1980. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

ASSIS, Araken de. **Manual do processo de execução**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de; MITRE, Felipe Lobato de Carvalho. A impossibilidade da chamada aplicação subsidiária do art. 739-A do Código de Processo Civil às Execuções Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 160, p. 35-42, jan. 2009.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Martin Claret: São Paulo, 2003.

BITTENCOURT, Guilherme Pinheiro; FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho. **Código de defesa do contribuinte**. 2012. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/codecon/Paginas/C%C3%B3digo-de-Defesa.aspx>>. Acesso em: 2 ago. 2016.

BLU, Miranda Cagnone. Mandado de Segurança no Direito Tributário. **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 187-202, mar. 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

BRASIL. Decreto-Lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, em todo o território nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/De10960.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 2 mar. 2017.

BRASIL. 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/11382.htm>. Acesso em: 10 mar. 2006.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 2 mar. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

BRASIL. 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: 10 mar. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 10 mar. 2017.

BRASIL. 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: 2 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Justiça. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Protesto de CDAs possui taxa de recuperação de 19%**. 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_carrossel/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19>. Acesso em: 27 jul. 2016.

BRASIL. Ministério da Justiça. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Cobrança de créditos por meio de Protesto em Cartório já recuperou mais de R\$ 1,5 bilhão**. 2016. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_carrossel/cobranca-de-creditos-por-meio-de-protesto-em-cartorio-ja-recuperou-mais-de-r-1-5-bilhao/>. Acesso em: 27 jul. 2016.

BRASIL. **Novo Código de Processo Civil**: Lei n 13.105 de 16 de março de 2015. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 1093665/SP. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 18 jun. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º jul. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 306.467/PE. Relator: Ministro Arnaldo Esteves Lima. Brasília, 17 de outubro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 137.046/RO. Relator: Ministro Ari Pargendler. Brasília, 19 de setembro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º out. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.247.879-PR (2009/0215129-5). **Revista do Superior Tribunal de Justiça**, Brasília, DF, a. 8, n. 41, p. 397-485, dezembro 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 5 mar. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 503.252/SC. Relator: Ministro Vasco Della Giustina. Brasília, DF, 17 de junho de 2010. **Diário da Justiça**, 18 out. 2004. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19140313/recurso-especial-resp-758518-pr-2005-0096775-4/inteiro-teor-19140314>>. Acesso em: 27 jul. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1062537/RJ. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 2 de fevereiro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 4 maio 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1238916/PR. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 5 abr. 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 abr. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 252854/RJ. Relator: Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira. Brasília, DF, 27 de junho de 2000. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 11 set. 2000.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 40.876 SP 1993/0032230-3. Relator: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 5 de fevereiro de 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 17 jun. 2002. p. 229. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/289873/recurso-especial-resp-40876>>. Acesso em: 27 jul. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 492.282/SC. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 20 de maio de 2003. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 9 jun. 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 514.286-RJ. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 23 de março de 2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1114909&num_registro=200300267020&data=20040510&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 10 mar. 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 681.266/DF. Relatora: Ministra Nancy Andrighi. Brasília, DF, 2 de junho de 2005). Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=539018&num_registro=200401143783&data=20050701&formato=PDF>. Acesso em: 2 abr. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 739.137/CE. Relatora: Ministra Denise Arruda. Brasília, DF, 23 de outubro de 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 22 nov. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 740.331/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 de novembro de 2006. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 18 dez. 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 749.226-SP. Relator: Ministro Aldir Passarinho Junior. Brasília, DF, 12 de setembro de 2006. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=1905877&tipo=51&nreg=200500773149&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20061023&formato=PDF&salvar=falso>>. Acesso em: 2 mar. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 251. A meação só responde pelo ato ilícito quando o credor, na execução fiscal, provar que o enriquecimento dele resultante aproveitou ao casal. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 13 ago. 2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 84. E admissível a oposição de embargos de terceiro fundados em alegação de posse advinda do compromisso de compra e venda de imóvel, ainda que desprovido do registro. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ.txt>. Acesso em: 2 abr. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº ADI 939-7. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 21 jun. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 220.906-9/DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 14 nov. 2002. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2353664&tipoApp=RTF>. Acesso em: 27 jul. 2016.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Agravo de Instrumento nº 2001.04.01.025341-9/RS. Relator: Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon. Porto Alegre, 10 de outubro de 2002. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=200104010253419&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selforma=NU&todaspartes=S&hdnRefId=49bd34a2e3b75d7dc7f736cfed5ab0e0&txtPalavraGerada=pJVX&txtChave=>>. Acesso em: 5 mar. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação Cível nº 449.118. Proc 200071010003828/RS. Relatora: Taís Schilling Ferraz. Porto Alegre, 29 de outubro de 2002. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=200071010003828&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=S&selforma=NU&todaspartes=&hdnRefId=3d06cd2b99d9b41e97ef18e6809151a5&txtPalavraGerada=yHyj&txtChave=>>. Acesso em: 5 mar. 2017.

BRITO, Raymundo. Projeto de Reforma da Lei de Executivos Fiscais Decreto-Lei nº 960/38) apresentado a Câmara dos Deputados: Projeto nº 584, de 1955. Dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional. Disponível em: <<http://download.rj.gov.br/documentos/10112/1401704/DLFE-57587.pdf/REVISTA06739.pdf>>. Acesso em: 7 jul. 2016.

CARNEIRO, Raphael Funchal. **Lei de execução fiscal comentada**. [S.l.]: Clube de Autores, 2016.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. **curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CHIMETI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e prática do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUNHA, Albino Joaquim Pimenta da. **Código de defesa do contribuinte no direito comparado**. Disponível em: <<http://fdc.br/Arquivos/Artigos/20/DefContribuinte.pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2016.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. A Lei nº 11.382/2006 e seus reflexos na execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 49, p. 95-106, abr. 2007.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. Novas reflexões sobre os embargos à execução fiscal: desnecessidade de prévia garantia do juízo e casos de efeito suspensivo automático. **Revista Dialética do Direito Processual**, São Paulo, n. 62, maio 2008.

DROMI, José Roberto. **Manual de derecho administrativo**. Buenos Aires: Austrea, 1987.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 2. ed. Rio de Janeiro: J. Konfino, 1950. 378 p.

FERNANDES, Odmir et al. **Lei de Execução Fiscal comentada e anotada**: Lei n 6830 de 22.09.1980: doutrina, prática e jurisprudência. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; BITTENCOURT, Guilherme Pinheiro. **Código de Defesa do Contribuinte é necessário**. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mar-11/codigo-defesa-contribuinte-necessario-justica-tributaria>>. Acesso em: 2 ago. 2016.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

JOBIM, Geraldo. **Legislação tributária e negociação imobiliária**. Curitiba: IESDE, 2008.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Processo de execução**. São Paulo: Bestbook, 2003. p. 149.

LOUREIRO, Raul. **Processo executivo fiscal**. São Paulo: [s.n.], 1935. 94 p.

MACHADO, Hugo de Brito. Efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal. In: SANTOS, Herta Rani Teles; DEUSDARÁ, Ingrid Caroline Cavalcante de Oliveira; LACERA, Sara de França (Coord.). **Execução fiscal: um tema atual sobre diferentes olhares: homenagem ao jurista Leon Frejda Szklarowsky**. Brasília, DF: Consulex, 2001.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. 5. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin. 2014.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 88.

NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Lisboa: Almedina, 2005. v. 1.

OLIVEIRA, José Marcos Dominigues. **Direito tributário: capacidade contributiva**. Renovar: Rio de Janeiro, 1998.

OLIVEIRA, Vallisney de Souza. **A Liminar no Mandado de Segurança (Lei n 12016/09)**. Disponível em: <http://vallisneyoliveira.com/artigos/a-liminar-no-mandado-de-seguranca-lei-n-12-0162009/#_ftn2>. Acesso em: 1º abr. 2017.

PACHECO, José Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1997.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 19. edição. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios Constitucionais do processo administrativo no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: [s.n.], 1997. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47051/46036>>. Acesso em: 21 jul. 2016.

ROCHA, José de Albuquerque. **Estudos sobre o Poder Judiciário**. São Paulo: Malheiros, 1995.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nº 126.917-0/6-01 (0008759-80.2005.8.26.0000. Relator: Desembargador Paulo Fernando Lopes Franco. São Paulo, 22 de março de 2006. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.codigo=RMZ002DTV12KX&uuidCaptcha=>>. Acesso em: 10 mar. 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**: edição universitária. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

SILVA, José. **Curso de direito constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2002.

SOUZA, Maria Helena Rau de. **Execução fiscal**. Obra conjunta coordenada por Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Saraiva, 1998.

TARUFFO, Michele. La motivazione della sentenza. In: MARINONI, Luiz Guilherme. **Estudos de direito processual civil**: homenagem ao professor Egas Dirceu Moniz de Aragão. São Paulo: RT, 2005.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**: comentários e jurisprudência. 10. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e Integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**: teoria geral do processo e processo de conhecimento. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. v.1.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMI, Eduardo..
Curso avançado de processo civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. v. 1.