

**FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

Cesar Richa Teixeira Ananias Menezes

**O PROCESSO TRIBUTÁRIO DE COBRANÇA EXECUTIVA DA DÍVIDA ATIVA
DA UNIÃO: uma análise de sua instrumentalidade**

**São Paulo
2022**

CESAR RICHTEIXEIRA ANANIAS MENEZES

**O PROCESSO TRIBUTÁRIO DE COBRANÇA EXECUTIVA DA DÍVIDA ATIVA
DA UNIÃO: uma análise de sua instrumentalidade**

**Trabalho de conclusão de curso apresentado na
Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas,
na linha de pesquisa “Macrovisão do Crédito
Tributário”, como requisito parcial à obtenção
do título de especialista em Direito Tributário.**

Orientador: Prof. Dr. Fábio Cury

**São Paulo
2022**

CESAR RICHTEIXEIRA ANANIAS MENEZES

**O PROCESSO TRIBUTÁRIO DE COBRANÇA EXECUTIVA DA DÍVIDA ATIVA
DA UNIÃO: uma análise de sua instrumentalidade**

Trabalho de conclusão de curso apresentado na
Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, na
linha de pesquisa “Macrovisão do Crédito
Tributário”, como requisito parcial à obtenção do
título de especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Cury

Data de aprovação: ____/____/____

Examinador

DEDICATÓRIA E AGRADECIMENTOS

O presente estudo, que conclui a pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas, é um esforço orientado a oferecer mais uma visão de como o Direito pode auxiliar na construção de uma sociedade melhor e de um futuro melhor. Quem nos inspira a fazê-lo são aqueles que nos são mais caros. Esta pesquisa é dedicada com todos os agradecimentos:

À Santíssima Trindade:

Deus que tanto quis se revelar para nós, mostrando-se de perto, conosco, é o mesmo que a nossa humanidade teima em ocultar e retirar dos ambientes públicos. Todavia, Ele é que nos ensinou os valores mais preciosos e nos dotou da inteligência e da liberdade que agora são utilizadas para negá-Lo. Pois bem, em minha vida, o Espírito Santo transformou realidades e me conduziu nos desafios, muito me corrigindo. Nosso Senhor Jesus Cristo é Aquele que tanto motivou os santos e mártires a levarem Seu Nome por toda parte, carregando a Verdade que salva. Ele ensinou que a autoridade na Terra se exerce sob os princípios divinos. E Deus Pai é Aquele que nos transmite qualquer luz de ciência, pois a criação está inteiramente desvendada aos seus olhos, Ele é a fonte criadora.

À minha esposa e minha filha:

Danielle e Isadora se tornaram minha vida, meus tesouros mais preciosos a serem cuidados e amados. Auxiliaram-me desde o momento da decisão de participar do curso de pós-graduação até esta derradeira entrega da monografia, aguardando-me, com paciência, quando necessário. São elas que merecem receber todo o meu empenho e o que tiver eu de melhor a oferecer.

Ao professor orientador:

Tive a satisfação de ser supervisionado pelo Dr. Fábio Cury, que não estava apenas atento ao texto do trabalho, mas, sobretudo, ao meu perfil, cuidando para que tempo e estudos fossem corretamente equilibrados.

Aos amigos e colegas de curso:

Trata-se de uma turma bastante heterogênea, que compartilhou grande gama de conhecimentos das mais diversas áreas, a fim de enriquecer a experiência de todos. Como tive a oportunidade de dizer no início do curso, a vontade de conhecer os talentosos colegas da Receita Federal também me serviu de motivação nesses quase dois anos e meio.

Às instituições:

Em um projeto coordenado entre Fundação Getúlio Vargas e Receita Federal, três colegas da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região tiveram a satisfação de serem contemplados com uma vaga. Eu fui um deles e, por isso, agradeço às três instituições pela oportunidade. Farei o possível para que esta especialização se reflita na melhoria técnica das manifestações que tiver de fazer como advogado público.

RESUMO

Tributos constituem normas de rejeição social que estabelecem um dever fundamental de custear, proporcionalmente, a estrutura estatal e o projeto social a ser implementado. Tratando-se, em essência, de uma prestação pecuniária que enfrenta expressivas tendências de descumprimento, depende de uma via judicial capaz de assegurar sua compulsoriedade. O presente estudo pretende analisar esse processo de cobrança forçada do crédito tributário – a execução fiscal –, sob a ótica das necessidades da União que deixaram de ser atendidas pela Lei nº 6.830/1980. Começando com um diagnóstico dos desafios que a tornaram desatualizada e superada, o trabalho seguirá com a busca de elementos basilares à idealização de um novo modelo normativo, em especial, que atenda às características do Direito Processual Tributário, aos perfis do credor e do devedor mais atuais e às particularidades do título executivo. Concluindo tal trilha metodológica, serão apontados aspectos remanescentes que não deveriam ser menosprezados para tornar a execução fiscal mais previsível e útil para as partes.

Palavras-chave: Crédito Tributário. Compulsoriedade. Execução Fiscal. Instrumentalidade.

ABSTRACT

Taxes constitute norms of social rejection that establish a fundamental duty to proportionately pay the state structure and the social project to be implemented. Fundamentally, taxes represent a pecuniary benefit sensitive to significant trends of non-compliance, since it depends on judicial routes to ensure its compulsory nature. The current study intends to analyze the process of forced collection of tax credit - known as tax enforcement - from the perspective of demands by the Union that are no longer met by Law nº 6.830/1980. Starting with the diagnosis of the challenges that made the law outdated, the work will seek for basic elements of a new normative model that includes: the characteristics of Tax Procedural Law, the creditor and debtor profiles and the particularities of the enforceable title. Concluding such methodological trail, remaining aspects that should not be overlooked will be pointed out in order to make the tax enforcement more predictable and useful for the parties.

Keywords: Tax Credit. Compulsory. Tax Enforcement. Instrumentality.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	
1	A ESCOLHA DE ESTUDAR AS EXECUÇÕES FISCAIS	8
1.1	Delimitação e metodologia do estudo	10
2	ATUALIDADE DOS DESAFIOS PARA OS QUAIS FOI PENSADA A LEI Nº 6.830/1980	13
2.1	O desafio do congestionamento das vias judiciais	14
2.2	O desafio da efetividade da cobrança tributária	19
2.3	O desafio de adequar a Lei nº 6.830/80 às grandes modificações implementadas no sistema jurídico em que se insere	24
2.4	O desafio de não menosprezar a etapa de cobrança tributária	24
3	POR QUE O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO É PECULIAR?	27
3.1	A especialização do Direito Processual Tributário e suas razões	27
3.2	É peculiar porque é parte do Direito Processual Público	34
3.3	É peculiar, pois precisa servir ao ciclo de existência jurídica do crédito tributário	38
3.4	É peculiar por causa da natureza jurídica da imposição tributária	42
3.5	É peculiar por causa da natureza mista das normas de cobrança	46
4	ASPECTOS DA RELAÇÃO JURÍDICA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA	51
4.1	Sujeito ativo e sua presença em juízo: quem é a PGFN que cobra?	51
4.2	Sujeito passivo: quem são os alvos prioritários da execução fiscal?	57
4.3	Objeto da execução fiscal: as dificuldades do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública.	61
4.3.1	Falta de clareza e simetria	61
4.3.2	Existência de corresponsáveis não constantes do título executivo	62
5	DEMAIS NECESSIDADES PARA A RESTRUTURAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL	68
5.1	Irradiações do princípio do interesse do credor público: a preocupante falta de regras de prioridades de tramitação processual	72
5.2	Irradiações do princípio do interesse do credor público: seus subprincípios assecuratórios na execução fiscal	74

5.2.1	Princípio regente da prescrição	75
5.2.2	Princípios regentes do título executivo	76
5.2.3	Princípios regentes das técnicas e meios executivos	77
5.2.4	Princípios regentes do procedimento especial fiscal	79
6	CONCLUSÃO	82
	REFERÊNCIAS	84
	APÊNDICE - Registro histórico dos julgamentos relevantes sobre os dispositivos da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980	87

INTRODUÇÃO

1 A ESCOLHA DE ESTUDAR AS EXECUÇÕES FISCAIS

Os tempos atuais voltaram seus olhares e interesses para as novidades do modelo multiportas de resolução de conflitos, buscando explorar o que há além do Poder Judiciário nesse domínio. Os estudos mais arrojados têm se dedicado intensamente à análise da consensualidade no Direito e ao exame de instrumentos extrajudiciais de satisfação de interesses. Debruçam-se, nesses campos, sobre o protesto, a execução administrativa, a transação tributária, o negócio jurídico processual, a arbitragem e outras modalidades que dão maior margem para os envolvidos realizarem concessões recíprocas com o intuito de evitarem ou encerrarem litígios.

Sabendo que o momento é favorável para tais perspectivas, surge uma primeira inquietação, a de saber por que, em contrafluxo, optar por reavivar o tema da execução fiscal. Deveras, repensá-la traz à mente um processo de baixa efetividade, que congestionava o Poder Judiciário sem satisfazer as partes.

A situação chega a ser tão séria que, diante da multiplicação imensa dessas ações, talvez, a principal preocupação tenha se tornado a de extingui-las. No primeiro sinal possível, os atos processuais preferenciais serão os de suspensão/arquivamento dos autos ou os de prestigiar a consumação da prescrição do crédito. Essas são sensações comuns a quem está imerso nesse clima processual.

Com um cenário desfavorável como o descrito, vale a pena, então, gastar tempo com o estudo da execução fiscal, enquanto tantos já estão buscando – com todos os méritos desse esforço digníssimo – respostas diversas para a cobrança das dívidas tributárias? Será também que a constatação do emperramento da via executiva sentencia o esgotamento do seu campo de estudo, soterrado pela força dos fatos, dos resultados que não chegam adequadamente?

Na realidade, são essas impressões que o estudo pretende desafiar. O grande desenvolvimento dos meios alternativos para lidar com conflitos tributários não aponta para o abandono da execução fiscal, mas para o seu redimensionamento. A última década está assistindo a essa transformação. A jurisdição executiva fiscal não era percebida e praticada, preponderantemente, como forma extrema de cobrança, a última delas, mas, sobretudo, como **única** forma de cobrança.

Quando, por exemplo, as instâncias judiciais debateram a validade do protesto de certidões de Dívida Ativa, um dos argumentos contrários mais salientes foi o de que a Fazenda

Pública já dispõe de outro caminho de cobrança legalmente prefixado: o da execução fiscal¹. Por consequência, os mecanismos diversos seriam inválidos ou inadequados. Embora a tese não tenha prosperado, os julgamentos serviram de registro histórico de um modo de pensar que restringia a ação fazendária à execução fiscal.

Com a superação gradual dessa visão, reconheceu-se a legitimidade desse e de outros esforços do credor fazendário na busca por técnicas de exigência específicas e apropriadas para o perfil de cada categoria de devedor (eventual, contumaz e/ou fraudulento) e para o tipo de endividamento (ordinário ou extraordinário/grande).

Assim, importa para o modelo atual de cobrança que o grau de exigibilidade – de emprego de força – deva ser amoldado às complexidades de cada classe de devedores e dívidas. Quando esses perfis recomendarem ou quando falharem outros métodos de cobrança, será fundamental que a execução fiscal esteja bem aparelhada e suscite, desde a sua lei disciplinadora, entendimentos à altura de suas finalidades, quais sejam:

- (a) Romper a resistência do devedor, com a gravidade própria da última via;
- (b) Dar vazão à impositividade inerente à natureza jurídica dos tributos;
- (c) Assegurar o “direito fundamental à tutela processual do crédito”², no sentido de que o direito à propriedade não se protege apenas da perspectiva do devedor, mas também do credor, satisfazendo o seu crédito; e
- (d) transmitir previsibilidade aos atores processuais, entendida aqui como a facilidade de saber como exercer a pretensão e a resistência com a confiança de que, desse modo, serão processualmente admitidas pelo julgador:

“O valor do processo reside na capacidade que tenha de dar livre curso ao exercício adequado efetivo e eficiente da ação e da defesa, para que também a jurisdição, em clima de equilíbrio e como resultado do contraditório regular, produza os efeitos desejados pela ordem jurídica e sócio-política.”³

Esses escopos guardam um paralelismo com as características da jurisdição. Enquanto poder de substituir a vontade das partes (substitutividade), a jurisdição executiva fiscal deve ter

¹ No exame do protesto, a discussão apareceu tanto no Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 5135 (Relator: Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2016, processo eletrônico DJe-022 divulg 06-02-2018 public 07-02-2018), quanto no Superior Tribunal de Justiça, ao decidir o REsp 1686659/SP (Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 28/11/2018, DJe 11/03/2019). Importa recordar, ainda, a controvérsia sobre a possibilidade de a Fazenda Pública requerer a falência de seus devedores. A posição do STJ antes do advento da Lei nº 14.112/2020 estava assentada no seguinte sentido: “Afigura-se impróprio o requerimento de falência do contribuinte comerciante pela Fazenda Pública, na medida em que esta dispõe de instrumento específico para cobrança do crédito tributário” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 287.824/MG, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 20/10/2005, DJ 20/02/2006, p. 205).

² MINAMI, Marcos Youji. **Da vedação ao *non factibile***: uma introdução às medidas executivas atípicas. Salvador: Juspodivm, 2020. p. 32 – 34.

³ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 95.

a capacidade de romper a resistência do devedor (técnicas sub-rogatórias); e porque necessariamente satisfativa, precisa estar apta a tutelar o crédito tributário (itens “b” e “c”), sob pena de converter-se em teatralidade inútil; por fim, como poder pacificador, o sucesso do Estado-juiz depende de que as partes conheçam o modo de ter um acesso desobstruído a ele, notabilizado pela demanda por constante previsibilidade.

Eis, então, a justificativa de um estudo sobre o processo judicial de cobrança da Dívida Ativa da União. Diante de uma racionalização do uso da execução fiscal, **agora seletiva**, ela precisará, mais do que nunca, demonstrar aptidão para o atendimento dos interesses do credor, sobretudo enquanto via de exaurimento máximo da pretensão. Como ainda está distante dessa expectativa, existe espaço para um estudo propositivo, conforme se pretende oferecer à continuação.

1.1 Delimitação e metodologia do estudo

O trabalho não enfrentará todos os problemas práticos da execução fiscal, mas uma seleção daqueles que atingem seu núcleo mínimo de utilidade para o credor. Com esse recorte, percorrerá os desafios enfrentados por uma lei que se disponha a disciplinar a cobrança executiva da Dívida Ativa, buscando entender o credor público.

Diversamente do que induzem os relatórios estatísticos produzidos na matéria, o presente estudo tampouco priorizará a busca por soluções modernas para reduzir o estoque de execuções fiscais. Esses modelos práticos, embora importantes, são mais bem elaborados em ambientes da Administração Pública, que contem com a iniciativa do credor. Sem esta, as baixas numéricas até serão produzidas, mas encobrirão diversas injustiças cometidas contra as partes das execuções fiscais.

Demarcado o espaço não coberto da pesquisa, resta definir o seu campo de incidência. A questão central, aqui, será **eminentemente jurídica, de aferição do grau de instrumentalidade do processo de execução fiscal para o credor**. Resgata-se, portanto, “**a instrumentalidade do processo**”, obra de Cândido Rangel Dinamarco, para submeter a execução fiscal a tal referencial teórico.

É verdade que esse ponto de partida sofre quando a literatura jurídica contrapõe instrumentalidade e devido processo legal, buscando um meio termo entre eles. Como se um somente cogitasse de efetividade, e o outro de garantias processuais, quase que incompatíveis; ou, ainda, reduzindo o primeiro às suas más aplicações práticas, como se tivesse surgido para

justificar atropelos e flexibilizações em prejuízo das formas processuais. Não parece correto esse ponto de vista.

A instrumentalidade dá qualidade ao devido processo legal, pois serve como a lente analítica que interdita ao processo o esquecimento de sua finalidade. Em outras palavras, ela recorda que o processo se desenvolve para atender fins sociais, jurídicos, políticos e de pacificação social, este último considerado o escopo magno. Analisa, outrossim, a adequação do aparato processual para concretizar direitos; verifica a capacidade dos institutos processuais de conferirem segurança e previsibilidade durante todo o caminho de produção e efetivação da norma concreta. E, por fim, a instrumentalidade pode ser considerada o ressoar constante da pergunta que busca saber quais formalidades excedem o necessário para assegurar os direitos em jogo, e quais são as inegociáveis; quais delas efetivamente servem a direitos fundamentais, à ordenação e à legitimação do processo.

Assim compreendida, nunca poderia ser considerada modismo processual. Tampouco serviria de **princípio-pretexto** para violar direitos. **Aliás, distanciar princípios jurídicos de pretextos está cada vez mais caótico no cenário nacional. Talvez seja o maior desafio dos tempos atuais para o Direito.**

Segue, então, a proposta do trabalho. À luz da instrumentalidade do processo, pretende-se responder à seguinte indagação: **“dispõe a Fazenda Nacional dos instrumentos adequados e úteis para a satisfação dos créditos fiscais federais?”**.

Nesse horizonte, será preciso perquirir quais são as peculiaridades do processo tributário e qual é o perfil moderno do devedor e do credor, para, a partir dessas constatações, descobrir as desatualizações e lacunas legais perniciosas ao desenvolvimento da execução fiscal.

As **principais hipóteses** que surgem dessa reflexão inicial, e que o estudo pretende averiguar serão:

Primeira – O processo tributário possui normas mistas, de natureza processual e material, que, por exigência constitucional, demandariam lei complementar.

Segunda – A normatização da atividade de cobrança não foi capaz de perceber as necessidades específicas de uma procuradoria fazendária. Como as funções essenciais à justiça foram inteiramente remodeladas a partir da Constituição de 1988, não há ainda tanta clareza sobre a magnitude e profundidade do papel delas. Isso atinge a advocacia pública, cuja compreensão de seu regime jurídico ainda é bastante inferior à das demais carreiras jurídicas (Ministério Público, Defensoria Pública e Advocacia Privada) e à do órgão que constitui o crédito tributário, a Receita Federal do Brasil.

Terceira – A principal estratégia de recuperação do crédito tributário em casos extremos de contumácia e fraude é a responsabilização de terceiros. Não há instrumentos, ainda, para conter as interferências de terceiros na cobrança do crédito e, ao mesmo tempo, dar mais segurança a estes também.

Ao assumir esses contornos e perspectivas, o estudo exterioriza as características de uma pesquisa com resultado “de lege ferenda”, cujo método é dedutivo-prescritivo, pois toma como ponto de partida uma resposta já existente no Direito positivo, que é a disciplina legal da execução fiscal, mas, a respeito dela, investiga insatisfações, carências e discordâncias que cobram reformas e novas soluções.

Tratando-se de pesquisa jurídica, e não uma de ciências naturais, não serão adotadas técnicas preponderantemente descritivas de causas que produzem determinado resultado. O Direito, enquanto saber normativo que persegue o “dever ser” da conduta humana, legitima a pesquisa prescritiva cujo método científico lhe é próprio e se manifesta na capacidade de sustentar um conjunto de argumentos em face de “críticas que buscam desestabilizá-lo em alguma de suas dimensões: seja mostrando a sua incoerência interna, seja [...] pela sua incapacidade de fundamentar outras orientações para a ação que entendemos plausíveis”⁴. “Não se trata apenas do argumento mais forte, mas de um processo ordenado de pensamento, que possa afiançar que pontos de vista essenciais não foram deixados fora de consideração”⁵.

Faz-se, de tal modo, um teste de pesquisar, organizar e submeter argumentos aos mais árduos contrapontos para, ao fim, selecionar quais se sustentaram.

Em um plano mais distante, a pesquisa trará sutil influência do método sistêmico para avaliar as interações entre os subsistemas jurídicos que interferem na construção da norma aplicável às execuções fiscais. Dito de outro modo, é preciso verificar se o processo tributário possui crivos internos para impedir a ingerência automática de outros subsistemas jurídicos⁶.

A partir dessa organização das ideias, o estudo atingirá seu ápice se, propositivo, puder sintetizar conclusivamente os instrumentos jurídicos necessários ao aparelhamento da execução fiscal.

⁴ FEFERBAUM, Marina; e QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. **Metodologia da Pesquisa em Direito** - Técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses. 2ª ed. Editora Saraiva, 2019. p. 88.

⁵ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 6ª ed. José Lamago (trad). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012. p. 212

⁶ ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica**: para uma teoria da dogmática jurídica. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 90 - 91.

2 ATUALIDADE DOS DESAFIOS PARA OS QUAIS FOI PENSADA A LEI Nº 6.830/1980

A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que disciplina a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública, foi pensada para enfrentar especialmente quatro desafios, e todos permanecem atuais.

Dentre as discussões⁷ que foram feitas na vigência da legislação precedente pretendendo melhorias na execução fiscal, as mais relevantes diziam respeito à sua “aceleração” na recuperação do crédito fazendário. Era preciso, então, tratar do “problema de congestionamento dos serviços judiciais” e da eficiência da cobrança tributária, acompanhar as evoluções do Código de Processo Civil e, outrossim, resgatar a importância do ato de inscrição em dívida ativa.

E, então, para o seu tempo, a Lei inovou⁸. Trouxe para a dinâmica do processo exacional a previsão de processamento eletrônico dos registros relacionados à Dívida Ativa (art. 2º, § 7º); a simplificação da petição inicial (art. 6º); o aumento dos requisitos da Certidão de Dívida Ativa para favorecer eventuais defesas do sujeito passivo (art. 2, § 5º e § 6º); tornou regra a citação por carta, liberando o corpo de oficiais de justiça de atuarem em todos esses atos (art. 8º, I); e dilatou prazos, como o de pagamento ou garantia da dívida, o qual passou de vinte quatro horas para cinco dias (art. 8º), e o subsequente, de propositura dos embargos à execução fiscal, de dez para trinta dias (art. 16).

Mais do que isso, ainda inseriu três grandes diretrizes tão pragmáticas quanto fundamentais. A primeira consistiu na intensificação do impulso processual, a fim de evitar as repetitivas conclusões dos autos ao magistrado, estabelecendo um procedimento especial cujo progresso fosse mais automatizado (art. 7º). Assim, o juiz ficaria liberado da burocracia de despachar cada passo de mero andamento do feito. A segunda ideia foi incumbir o oficial de justiça da função de avaliador dos bens penhorados, com possibilidade de posterior revisão da sua atividade, com o devido contraditório e designação de auxiliar mais especializado (art. 13). A outra determinação legal modernizadora diz respeito ao tratamento dado às execuções

⁷ Os quatro pontos selecionados foram extraídos da exposição histórica de Leon Frejda Szklarowsky, constante na obra **Execução fiscal** (Brasília: ESAF, 1984. p. 16 – 17), na qual analisou projetos de alteração do Decreto-Lei nº 960/1938, tais como o de nº 61/55, resultante de comissão constituída pela Portaria do Ministério da Justiça nº 312/1952, e o Projeto de nº 584/1955.

⁸ Nesta introdução, também foram reunidas as expectativas e inovações carregadas com a Lei nº 6.830/1980, contadas na mesma obra, à página 41. Enfatize-se, portanto, o mérito de Leon F. Szklarowsky nessa compilação.

possivelmente inviáveis, as quais passaram a sair de circulação nos cartórios ou secretarias judiciais, mediante a suspensão do curso processual e arquivamento dos autos (art. 40).

Registram-se, então, os esforços legislativos para desobstruir o processamento das execuções fiscais.

Não obstante a tentativa, completaram-se quarenta e um anos da Lei, e os resultados almejados foram comprometidos, uma vez que interceptados por uma gama de modificações sociais, inclusive empresariais. Cite-se, ilustrativamente, a proliferação dos grupos econômicos na economia mundial, a qual alcançou o Brasil:

“A tradicional e monolítica empresa societária dos primórdios do capitalismo industrial começou progressivamente a dar lugar a uma nova e revolucionária forma organizativa, a empresa plurissocietária. Em outras palavras, a tradicional sociedade comercial individual foi dando progressivamente lugar a grupos de sociedades.”⁹

O fenômeno pode ser traduzido na máxima: “o átomo cedeu progressivamente o seu lugar à molécula”¹⁰.

Do mesmo modo que esse molde produziu estruturas regulares, também surgiram as deformações. E, com isso, o perfil dos maiores devedores da União e as espécies de fraudes implementadas se transformaram dentro de grupos econômicos irregulares. Na intimidade destes, verificou-se o favorecimento à adoção de mecanismos elisivos ou evasivos posteriores à constituição do crédito tributário, sobretudo voltados a tornar o devedor original incobrável. Ocorreu, portanto, uma sofisticação de artifícios que separam passivos e ativos entre pessoas jurídicas do grupo, a depender do risco que têm de serem cobradas por credores.

Trata-se de realidade crescente no âmbito das execuções fiscais, que deu saltos ao longo da vigência da lei atual.

É preciso, então, fazer um balanço das expectativas e atendimentos do período. O diagnóstico a ser feito pontuará as medidas administrativas adotadas, que surtiram efeitos positivos no cenário da cobrança da Dívida Ativa da União, e distinguirá os aspectos que pertencem ao campo trabalhado no plano legislativo. Este último, sim, vai ser posicionado no centro do objeto da pesquisa.

2.1 O desafio do congestionamento das vias judiciais

⁹ ANTUNES, José A. Engrácia. **Os grupos de sociedades:** estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 42

¹⁰ Ibidem, p. 43.

É bastante difícil conseguir que o número de processos judiciais baixados em um ano seja superior ao dos iniciados nesse mesmo período. Dessa conta com saldo recorrente, resulta que o Poder Judiciário brasileiro tem de lidar com números grandiosos de casos a serem solucionados.

Esses indicadores são acompanhados por estudos de congestionamento dos serviços judiciais, para os quais o principal termômetro da atualidade são os relatórios produzidos pelo Conselho Nacional de Justiça, notadamente as edições dos informativos “Justiça em números”.

No ano de 2021, foi documentado que a etapa judicial de maior morosidade é a de execução. De setenta e cinco milhões de processos ainda não baixados no ano de 2020, mais da metade (52,3%) eram executivos e, desses, cerca de dois terços eram fiscais (68%). Fala-se, nessa medida, de um acervo superior a vinte e seis milhões de execuções fiscais (26.832.697) ou aproximados 36% do total de feitos pendentes em primeiro grau de jurisdição. A taxa de congestionamento apontada é de 87% ⁽¹¹⁾, índice que reflete o número de processos que não foram concluídos no ano base ¹² proporcionalmente ao total que tramitou.

Ressalve-se que as razões indicadas naqueles estudos para tais resultados serão aqui desconsideradas, pois, se bem observadas, não podem ser extraídas diretamente das estatísticas e, em muito, intencionam distribuir eficiências e deficiências aos atores processuais a partir da visão de um deles, que é o Poder Judiciário. Essa aspensão de responsabilidade, traduzível como uma busca por “culpados”, minimiza a própria realidade do processo ou fase de execução. Com efeito, é de se refletir: a partir da experiência de cada profissional do Direito (do leitor, sobretudo), dir-se-ia que é mais fácil definir a norma concreta em cada caso ou transformar a realidade a partir dela?

Possivelmente, a primeira opção, que diz sobre certificar um direito em um documento, dominaria uma enquete como esta. Francesco Carnellutti já havia feito constatação semelhante ao comentar a diferença dos efeitos do processo de conhecimento e o de execução:

“Como em geral todo o processo executivo, assim também em especial o problema da eficácia de seu ato conclusivo tem sido objeto de estudo muito menos profundo que a respeito do processo de cognição; por isso não existe fórmula análoga à da coisa julgada que sirva para denotar sua eficácia. [...] Diferente da coisa julgada, a restituição forçada é um efeito que pode não se verificar: enquanto o processo jurisdicional [cognitivo], se está bem conduzido, **chega sempre a bom fim no sentido de que culmina na composição da lide**, porque, como veremos, um **juiz sempre está**

¹¹ BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2021**. Brasília: CNJ, 2021. P. 169 e 175. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/relatorio-justica-em-numeros2021-221121.pdf>. Acesso em 29 de novembro de 2021.

¹² Ibidem, p. 101.

em condições de dar vazão a quem a tenha ou pelo menos de atribuí-la a uma das partes, o processo executivo pode falhar em seu objeto [...]”.¹³

Assimila-se, por consequência, uma menor complexidade ao processo de conhecimento. Transformar a realidade, todavia, encontra limites na própria escassez da natureza. Converter a norma em “fato conformado ao Direito”, isto é, concretizá-la no mundo dos fatos, como pretende a execução, pressupõe a existência material suficiente (recursos), a capacidade de neutralizar a ação de quem pode prejudicar o cumprimento da norma e trabalhar dentro de um tempo inferior à mudança de cenário patrimonial do devedor.

Assertivas de que – como regra geral – a execução demora mais ou apresenta números menos interessantes que outras modalidades processuais não passa, portanto, de uma constatação esperada, normal.

Ainda assim, estatísticas com números elevados são suficientes para implicarem algumas reações do próprio Poder Judiciário, sobretudo levando-o a adotar entendimentos e decisões mais rigorosas, tendentes a reconhecer a prescrição das execuções fiscais.

De imediato, dois exemplos se apresentam.

Em primeiro grau de jurisdição, generalizou-se um padrão de despachos iniciais que contêm um parágrafo dedicado à suspensão e arquivamento da execução fiscal, caso frustrado qualquer ato processual. Essa postura, no entanto, não é compatível com o art. 8º da Lei, o qual intensificou o impulso processual a tal ponto que, com um despacho, automaticamente deveriam ser autorizadas as modalidades sucessivas de citação por carta, mandado e edital, e, ainda, a penhora e avaliação de bens, compreendendo também a realização dos registros necessários nos órgãos e repartições correspondentes.

Esse mesmo fenômeno foi amplificado pelo Recurso Especial n.º 1.340.553, repetitivo, que tratou da prescrição intercorrente¹⁴. É que o procedimento previsto na Lei n.º 6.830/80 para reconhecimento da causa extintiva da execução foi substancialmente alterado.

Por um lado, o texto legal mandava o juiz suspender a execução por um ano quando não localizado o devedor e seus bens, e neste interregno presumir-se-ia a diligência do credor, de maneira a não correr a prescrição. No entanto, findo esse período, o juiz ordenaria o arquivamento dos autos até que em cinco anos se consumasse a prescrição. Esse lustro é o tempo em que a Lei inverte a presunção de diligência para a de inércia do sujeito ativo.

¹³ CARNELLUTTI, Francesco. **Instituições do Processo Civil**: vol. 1. Campinas: Servanda, 1999. p. 195 – 196. Grifos acrescidos.

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1340553/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 12/09/2018, DJe 16/10/2018.

Havia, no texto da regra, margem para que o juiz avaliasse quando o devedor e seus bens pudessem ser considerados não localizados, sinalizando-o ao credor por meio do despacho de suspensão processual. Entretanto, especialmente a partir do julgamento paradigma, essa função foi esvaziada. Segundo a tese uniformizadora da Corte Superior, os prazos prescricionais correm a partir de qualquer modalidade de citação frustrada ou de qualquer ato de pesquisa e constrição patrimoniais infrutíferos. A única condição para a fluência do quinquênio é a ciência do credor de que qualquer ato teve resultado negativo; e o único modo de evitar a prescrição é que as diligências requeridas pela Fazenda Pública nesses seis anos de suspensão e arquivamento produzam resultado positivo, ainda quando atendidas e efetivadas pelo Juízo fora de tal prazo.

Em resumo, o prazo vai correr mesmo que o processo não esteja formalmente suspenso ou arquivado. Vai continuar mesmo que a Fazenda Pública esteja evidentemente fazendo os requerimentos ordinários e esperados de qualquer exequente. Todo esse cenário parece bem diferente do que determinado pela Lei.

E mais, se a prescrição depende da localização do devedor e de seus bens, pense-se na citação por carta. É possível dizer que uma carta de correio encontra ou localiza alguém? Certamente, não. Tanto é verdade que apenas a diligência realizada por oficial de justiça atesta, com presunção de verdade, que uma pessoa jurídica, de fato, deixou de funcionar. Veja-se a primeira dificuldade de deflagrar um prazo prescricional a partir da carta de citação. Cartas se extraviam; podem ser recusadas pelo próprio devedor, que não se identifica, ou por funcionários novos de portaria que ainda desconhecem os residentes do local; assim também, estão sujeitas às mais diversas declarações dos receptores. A regra do art. 40, porém, deflagra a prescrição quando “não localizado o devedor”. O comando demanda, à toda evidência, uma verificação mais robusta.

Não bastasse, acerca da “localização de bens”, o julgado estabeleceu aprioristicamente que o sexênio (um mais cinco) legal é prazo existente para todos os requerimentos fazendários de providências executivas. Parou de considerar, porém, a distinção rítmica entre os juízos, nos quais cada ato de citação ou penhora poderá levar, diferentemente, meses ou um, dois ou três anos para ser cumprido. A cadência do Juízo também era um aspecto de magnitude na contagem, pois sempre interferiu determinadamente no número de providências pedidas pela Fazenda Pública no interregno de seis anos. Algumas somente podem ser requeridas a partir do resultado das predecessoras.

Desse modo, ainda que a intenção parecesse boa, por pretender objetividade, segurança jurídica e melhorias estatísticas, reversamente não pacificou o problema, gerando mais

desigualdade entre contribuintes regulares e devedores e, sobretudo, entre os próprios devedores – aqueles contumazes, que mais se beneficiam desse tratamento idêntico e generalista, e os eventuais, que por infortúnio não conseguiram arcar com as despesas da atividade. De fato, ter um prazo tão objetivado e unificado para tratar casos de fraudes e casos ordinários não é próprio da justiça fiscal.

Essas são as influências de estatísticas e metas levadas ao extremo. Podem gerar uma compulsiva necessidade de extinção de execuções fiscais, e isto de forma muito mais aflitiva para a parte credora.

Caso se queira solucionar o problema da quantidade de execuções fiscais, sem tanta agressividade contra o credor, é preciso envolvê-lo. Na realidade, mais importante ainda é a iniciativa dele. Do contrário, a tendência é que o “tratamento de choque” induza um êxodo de busca por alternativas às execuções fiscais. Mas quando o credor é atizado a reagir ou é encorajado à proatividade, os resultados são bastante satisfatórios.

Basta observar que, em 2016, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional principiou uma série de regimes para diferenciar os devedores, dar-lhes tratamentos específicos e selecionar as dívidas, apartando as incobráveis das viáveis. A **Portaria PGFN n.º 396/2016** instituiu o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos – RDCC; as **Portarias MF n.º 293/2017** e **PGFN n.º 422/2019 e 520/2019** se ocuparam da classificação dos créditos inscritos em Dívida Ativa; a **PGFN n.º 32/2019** introduziu o Novo Sistema de Recuperação de Créditos - SRC; a **Lei n.º 13.606/2018**, de inclusão do art. 20-C na Lei n.º 10.522/2002, positivou a seletividade no ajuizamento das execuções fiscais; e a **Lei n.º 13.988/2020** dispôs sobre a transação. São elas todas demonstrações de que o credor público não pode ser alijado da solução do problema de congestionamento das instâncias judiciais.

Nesses casos, o que se viu foi o próprio credor tratando as dívidas incobráveis, fazendo monitoramento informatizado da situação patrimonial dos devedores e definindo as vias mais adequadas para as cobranças mais simples e as mais complexas. Por consectário, mais de um milhão e seiscentas mil execuções fiscais foram arquivadas desde o início do RDCC¹⁵ (2016 - 2021), de acordo com o informe “PGFN em números”, edição 2021. O interessante da estratégia está no fato de que a redução desses processos resultou na contrapartida de um incremento da recuperação decorrente da cobrança forçada.

¹⁵ BRASIL. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL – PGFN. PGFN em números, edição 2021, ano-base 2020. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros.pdf. Acesso em 17 de setembro de 2021.

O que se compreende de todo o exposto é que a questão específica do congestionamento das vias judiciárias tem de ser uma preocupação dos atores processuais. A forma como trabalham têm maior impacto do que as reformas legislativas. Basta comparar a diferença de magnitude dos resultados, de um lado, da sucessão de leis e, de outro, das modificações na forma de trabalho das Fazendas Públicas. Somente elas conseguem mensurar limitações orçamentárias, a capacidade de órgãos de controle assimilarem os riscos assumidos pelos administradores públicos, o tempo de adequação das estruturas administrativas e outros fatores sujeitos à escassez que não compõem o objeto da presente pesquisa.

Essa visão sugere o fato de que a legislação não pode ter, como principal preocupação, a redução de execuções fiscais. Os sujeitos processuais lidam melhor com isso. Para a normatização do processo, importa, primordialmente, a sua capacidade de oferecer instrumentos úteis, de fácil manuseio e previsíveis para as partes envolvidas.

2.2 O desafio da efetividade da cobrança tributária

Qual a finalidade da execução fiscal? Afinal, somente se pode dizer que um instrumento processual é efetivo se se puder checar a sua capacidade de atingir as metas para as quais foi criado.

A resposta mais natural seria “arrecadar”. Não é que esteja equivocada, mas ela não contempla a vocação principal do processo judicial. A Receita Federal do Brasil também arrecada, e o faz com muito mais expressividade.

Abastecer os cofres públicos, observados os direitos dos sujeitos passivos, deve ser vista muito mais como uma finalidade da Administração Fazendária (RFB, CARF e PGFN) do que um propósito peculiar do processo executivo. O escopo da execução fiscal tem mais a ver com o **modo** de arrecadar. Diria, com essa premissa, que a finalidade que marcará a análise de efetividade da execução fiscal é sua aptidão de **romper a resistência do devedor**. Esse parece ser seu elemento norteador.

Exatamente por isso parecem simplistas e equivocadas as aferições de efetividade da execução fiscal que relacionem, a cada ano, os valores brutos sob execução com a arrecadação da PGFN, como se toda dívida fosse integralmente recuperável, a não ser por incapacidade exclusiva do credor. E essas ilações são, deveras, comuns no meio jurídico. Vide, por exemplo, a opinião de um magistrado que atua em vara especializada em execuções fiscais. Ao comentar

sobre um dos entendimentos fazendários defendidos em juízo¹⁶, ele afirma ter sido determinado por razões puramente pragmáticas, de melhoria estatística da Fazenda Nacional. Observe-se, porém, o parâmetro eleito. Ele confrontou o estoque da Dívida Ativa da União com a arrecadação do ano:

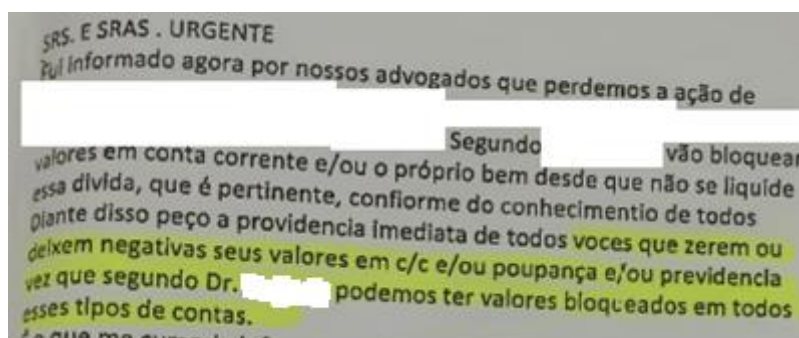
“Todavia, a Procuradoria da Fazenda Nacional tem-se insurgido sobre a aplicabilidade do [...]. **Sua posição é compreensível, pois ela quer ver, de preferência a penhora em dinheiro, o que permite melhorar sua ‘produtividade’ e suplantar os históricos 1% de recuperação do crédito público [...].**”¹⁷

A crítica, porém, deixa de ser útil porque não internalizou as limitações naturais de um processo de execução fiscal, voltado a vencer resistências.

No exame de efetividade, seria ingênuo supor que a realidade das cobranças se limita a lidar com devedores cujos patrimônios estejam à vista do credor, esperando para serem alcançados. Tampouco se restringem a separar devedores solventes e insolventes. Também seria inocência imaginar que o devedor contumaz já não adotou subterfúgios para aguardar as tentativas nada inconspícuas de penhora *on-line* de dinheiro, veículos e imóveis.

Conquanto fosse dispensável demonstrar tais obviedades em outros ambientes, no acadêmico, a curiosidade é tão persistente que somente cessa após a comprovação das afirmações. Que assim seja. Uma orientação clássica feita aos devedores pode ser vista no seguinte e-mail:

Figura 1 – Caso real de artifício contra a execução



Fonte: e-mail extraído de processo judicial que tramitou na Justiça Estadual de São Paulo, cujo original identificado compõe o acervo pessoal do autor deste trabalho.

Passando de um subterfúgio simples como este, mas eficiente, a uma sofisticada simulação, destaque-se um último exemplo:

¹⁶ O da desnecessidade de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica para a responsabilização tributária de terceiros.

¹⁷ BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 215. Grifos acrescidos.

Figura 2 – Caso real de confusão patrimonial e simulação

Para que você possa compreender melhor, essas remessas se destinam a compromissos urgentes particulares da família .

Dessa maneira, deixamos a seu exclusivo critério a melhor maneira de contabilizar a saída desses recursos da S/A.

Fica, como sugestão, você lançar contabilmente que se trata de pagamento de empréstimo feito para ACIONISTAS.

Fonte: E-mail entre advogados e contadores a respeito de recursos de pessoa jurídica, que circulam do exterior para o Brasil, para atender demandas pessoais do administrador do grupo econômico. Como se trata de caso acobertado por sigilo, a identificação somente está conservada nos arquivos profissionais do autor do trabalho.

As dificuldades enfrentadas, portanto, excedem em muito as forças patrimoniais do devedor. Preocupa, na casuística, a forma como elas são fraudulentamente ocultadas ou disfarçadas.

Quem chega ao ponto de submeter-se a uma execução fiscal, em regra, não deseja pagar, pretende retardar o pagamento, discutir a dívida até o limite ou, ainda, não tem com o que pagar. E, nesta última categoria, é possível mencionar aqueles que gastam o que têm com dívidas de prioridades diversas da legalmente estabelecida.

Fato é, portanto, que a coerção é a nota mais própria a esse procedimento e, por tal característica, precisa ser pensado para desenvolver-se diante da falta de cooperação do sujeito passivo. Esse dado repele as tentativas de aferir a efetividade da execução fiscal mediante um percentual obtido pela mera divisão do total recuperado pelo total ajuizado ou o total do estoque da Dívida Ativa da União. Isso porque já se espera uma redução nos resultados da execução, enquanto instrumento último de uma cobrança, que é desafiado, com frequência, por fraudes, insolvências, simulações, informalidade de negócios jurídicos e sucessões formais ou irregulares.

Não se está a afirmar que a sociedade está impregnada dessas realidades deletérias como regra. Os fatos apontados são comuns no âmbito das execuções fiscais.

Para entender a diferença e o grau de afunilamento que ocorre nesta etapa, é preciso reparar que, segundo dados apurados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, menos de 8% das pessoas jurídicas ativas possuem inscrições em dívida ativa¹⁸.

¹⁸ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Desconstruindo o mito de que todos sonegam. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2019/estudo-realizado-pela-pgfn-revela-perfil-de-devedores-da-divida-ativa>. Publicado em 2019. Acesso em 25 novembro de 2021.

Somadas as pessoas físicas e jurídicas, é possível saber ainda – conforme divulgado pela edição “PGFN em números” do ano de 2021 – que cerca de 23.995 pessoas são responsáveis por 67,4% (R\$ 1,729 trilhão) de todo o estoque de dívida ativa da União (este no montante de 2,567 trilhões de reais). Enquanto os demais 4,7 milhões de devedores ordinários/eventuais são responsáveis pelos 32,6% (R\$ 837 bilhões) restantes. Repita-se, então, que, nas mãos dos maiores devedores, que constituem menos de um por cento do universo de inadimplentes, concentra-se cerca de 67% de todo o valor inscrito em dívida ativa¹⁹.

O órgão fazendário da União, reunindo essas informações, vem diferenciando seus procedimentos entre os devedores, concentrando esforços nesse universo subjetivamente menor, mas objetivamente mais expressivo.

Pensando ainda em modelos mais individualizados de cobrança, foi além. Classificou os débitos inscritos em Dívida Ativa (“rating da Dívida”), podendo concluir, a partir disso, que o estoque de dívidas recuperáveis ficaria próximo de 34%; enquanto as de difícil recuperação, somariam cerca de 66%.

Essa repartição é interessante porque tem tudo a ver com a efetividade da execução fiscal. Deveras, **êxitos no campo das dívidas de difícil recuperação** tendem a servir de **indicativo mais positivo de efetividade** do que os obtidos na parcela das recuperáveis. E **dificuldades de êxito nas dívidas recuperáveis** podem servir de **indicativo mais negativo** de efetividade do que nas dívidas de difícil recuperação. Os pesos devem ser distintos nesses casos.

Há, ainda, outras variáveis, pois, nas dívidas recuperáveis, a complexidade das defesas recai sobre as teses tributárias, enquanto nas de difícil recuperação, elas se transferem para questões de responsabilidade tributária.

Esses mapeamentos mostram um interessante ângulo da efetividade das execuções fiscais a partir da visão administrativa.

Embora avançando muito com esses relatórios, ainda é preciso ir mais além. Há outras preocupações persistentes.

Sob a perspectiva jurídica, a eficiência será estudada, aqui, a partir das desatualizações, inseguranças e lacunas da Lei n.º 6.830/80, de modo que o processo tributário, enquanto instrumento, não seja causa de desnecessárias discussões, retirando o foco do tributo inadimplido. É preciso que contribuinte, corresponsáveis e Fazenda Pública conheçam o

¹⁹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN. **PGFN em números, edição 2021, ano-base 2020**. p. 13. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acao-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros.pdf>. Acesso em 17 de setembro de 2021.

caminho apropriado para defenderem seus interesses, e não que haja conflituosidade desgastante apenas para resolver uma incerteza processual.

Para perceber a importância de uma análise dessa espécie, basta realizar um apanhado de julgados sobre a Lei n.º 6.830/80, para verificar que praticamente qualquer questão de direito sobre execução fiscal e inscrição em Dívida Ativa exigiu ou aguarda uniformização de jurisprudência, mediante enunciados persuasivos ou vinculantes de súmula de jurisprudência, recursos repetitivos e controle concentrado de constitucionalidade. O grau de controvérsia gerado pelo atual diploma normativo pode ser conferido pela existência de sessenta e um recursos repetitivos julgados pelo Superior Tribunal de Justiça²⁰ até 30 de novembro de 2021. Há mais repetitivos do que os quarenta e dois artigos da Lei a que se referem. Além da consulta à página da Corte Superior, também foi juntado ao estudo um apêndice com súmulas, recursos repetitivos, ações de controle de constitucionalidade e alguns processos relevantes pendentes de julgamento, que somam cinquenta e três decisões paradigmáticas.

Duas percepções sobressaem disso.

As discussões processuais têm consumido muitas das atividades da execução, a sinalizar grave insegurança para todos os envolvidos. Existe, portanto, um sentimento de que os dispositivos legais se desprendem das necessidades práticas.

Outro ponto. O sistema de demandas repetitivas deve ser o mesmo do regime geral do processo civil? Se, sim, é preciso ter em mente que poderá haver suspensão generalizada das execuções fiscais em âmbito nacional. Cada dispositivo da Lei tem potencial para gerar (e tem gerado) vários recursos repetitivos e incidentes de resolução de demandas repetitivas, todos com previsão de suspender as execuções.

Isso representa imensa perda de efetividade, tendo em vista o tempo custado para a uniformização de jurisprudência. Para ilustrar, o relevantíssimo Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. 0017610-97.2016.4.03.0000, da 3ª Região, que tratou da aplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica às execuções fiscais maturou por cerca de cinco anos, sem contar o trâmite ainda ativo dos recursos excepcionais ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal. Com a superveniência do acórdão de segundo grau desfavorável à Fazenda Pública, pense-se, então, no valor milionário das penhoras e responsabilizações desfeitas por conta de uma decisão processual²¹.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Repetitivos e IACs Anotados:** execução fiscal. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/recprep/toc.jsp?livre=@docn=000001771&item=DOC000001771TEMA7>. Acesso em 30 de novembro de 2021.

²¹ Conquanto a decisão esteja sujeita a efeito suspensivo *ex lege*, alguns magistrados já aplicam, liminarmente, o entendimento aos recursos que chegam à Corte.

Repare-se que os desafios atinentes à efetividade continuam a se multiplicarem.

2.3 O desafio de adequar a Lei nº 6.830/80 às grandes modificações implementadas no sistema jurídico em que se insere

Essa intensa atividade interpretativa em torno da execução fiscal tem a ver com o fato de seu regramento ter atravessado diversas modificações legislativas, como os sucessivos aperfeiçoamentos do Código de Processo Civil de 1973 e, mais recentemente, a substituição deste pela Lei n.º 13.105/2015. Em virtude da interferência sistêmica, recorde-se ainda dos regimes de recuperação e falência das empresas alterados. Igualmente, registre-se que a Lei n.º 6.830/80 foi um dos textos recepcionados por uma nova ordem constitucional, com parciais ressalvas.

É nesse contexto que se insere o desafio de descobrir de que forma o processo tributário exacional é remodelado pelo sistema jurídico, e como é influenciado por questões processuais, tais como a suspensão causada pelos mecanismos de solução de demandas repetitivas, a necessidade de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, a existência ou não de instrumentos adequados à preservação da preferência do crédito fazendário, as ordens de prioridade dos processos e o que há de peculiar no processo tributário.

Como permanece atual (!), portanto, a questão da compatibilização da Lei de Cobrança da Dívida Ativa com outros regramentos processuais e, sobretudo, o subsidiário do Código de Processo Civil.

2.4 O desafio de não menosprezar a etapa de cobrança tributária

Por fim, falava-se que a Lei nº 6.830/1980 viria a reforçar a importância do ato de inscrição em Dívida Ativa. Pensava-se em tirar do plano secundário esse momento da cobrança, de controle de legalidade, para que se compreendesse que ele é reservado a um advogado público, com formação jurídica especializada, visando a evitar exigências maculadas por falhas procedimentais, formais e de licitude e, assim, poupasse a Fazenda Pública e o sujeito passivo de prejuízos.

Com a informatização da etapa, contudo, novamente perdeu algo de sua importância. Se, por um lado, ganhou a segurança de que os requisitos formais do título venham preenchidos em campos padronizados, com menores manuseios e chances de extravio, por outro,

evidenciou-se o reconhecimento da absoluta inviabilidade de exame artesanal, um a um, pelos Procuradores.

Sucedem que a solução recente é bastante engenhosa, pois, com a inscrição em Dívida Ativa e a intimação do sujeito passivo (Lei n.º 10.522, art. 20-B), a Portaria PGFN n.º 33/2018 admitiu o “Pedido de Revisão de Débito Inscrito – PRDI”, pelo qual o interessado passa a poder demandar a apreciação individualizada do caso pelo advogado público. Esse fluxo tira apenas as situações suspeitas da rotina automática, sem interferir desnecessariamente nos demais processamentos.

Resolveu-se, então, a questão da valorização do ato de inscrição em Dívida Ativa? Evoluiu, sim, nesse sentido.

Não obstante, a pergunta correta não deveria ser apenas restrita a esse momento. Na realidade, no ciclo de existência de um tributo, o momento que recebe menor atenção da legislação é o da cobrança forçada. O que ficou em segundo plano não foi, portanto, apenas a inscrição em Dívida Ativa, mas toda essa fase coercitiva da “vida” do tributo. O regramento do lançamento é bem mais minudente (CRFB/1988, Código Tributário Nacional, leis ordinárias, decretos-leis, o Decreto n.º 70.235/1972, somente para exemplificar).

E, com isso, justamente no elemento conceitual de que o tributo é uma prestação compulsória, não se tem o aparato suficiente para torná-lo imposição. Diferentemente de tantos outros diplomas legais, sequer trata diretamente das principais hipóteses de responsabilização de terceiros por atos que dificultam a cobrança do devedor original, a exemplo dos grupos econômicos de fato e das simulações, nem dá regime diferenciado aos casos de fraudes fiscais estruturadas ou de elisão e evasão fiscais.

Na prática, veem-se, ainda, grandes relutâncias, na execução fiscal, de aplicação das regras mais efetivas do CPC/2015, a exemplo das medidas executivas atípicas²² ou, até mesmo, o básico cabimento das tutelas de urgência nos incidentes de desconsideração da personalidade jurídica.

²² “2. O Superior Tribunal de Justiça entende que a medida atípica de apreensão de passaporte, na execução fiscal, mostra-se desproporcional e desadequada à finalidade de satisfação do crédito, além de limitar o direito de ir e vir do devedor” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1851785/RO, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 09/08/2021, DJe 20/08/2021).

“5. Ademais, em se tratando especificamente de execução fiscal, o STJ já se posicionou no sentido de que “as medidas atípicas afitivas pessoais não se firmam placidamente no executivo fiscal. A aplicação delas, nesse contexto, resulta em excessos” (HC 453.870/PR [...]). 6. Agravo Interno não provido” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1859654/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 01/09/2020, DJe 18/12/2020).

Permanece, então, pulsante a temática da importância não só do momento da inscrição em Dívida Ativa, mas do processo tributário em torno do qual gravitam os demais, que é o da execução fiscal, o da cobrança última e extrema do tributo.

Diante do panorama apresentado, que se concentrou sobre os desafios a que se propôs a resolver a Lei n.º 6.830/1980, reconhece-se que o texto legal de 1980 representou grande avanço. Mas também se constata que a realidade que convoca sua aplicação já excedeu suas forças, tornando-o lacunoso e inseguro para as partes destinatárias.

Feito esse diagnóstico, o trabalho passa a colher elementos característicos do Direito Processual Tributário e dos sujeitos envolvidos para construir respostas atualizadoras da disciplina jurídica da execução fiscal.

3 POR QUE O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO É PECULIAR?

Assume-se agora a proposta de sistematizar o que já se produziu sobre a teoria do Direito Processual Tributário, como forma de responder a provocação que intitula o capítulo.

Identificar de que modo o processo judicial tributário é peculiar significa observar em que medida se situa entre o Processual Civil e o Direito Tributário. E, a partir disto, definir quais características podem ser extraídas dessa interseção, que precisam marcar a produção legislativa correspondente.

3.1 A especialização do Direito Processual Tributário e suas razões

A Constituição Brasileira, no art. 5º, inciso LIV, estabelece a garantia fundamental de que ninguém seja privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. Ao fazê-lo, o mesmo dispositivo serve como fonte de dois grandes regimes processuais. O sistema de garantias relacionadas à liberdade e à aplicação de sanções pessoais, do qual se forma o Direito Processual Penal; e o sistema de garantias que cuidará do patrimônio, tanto para que seja mantido sem confisco (perspectiva estática), como para que haja segurança nas transferências patrimoniais (perspectiva dinâmica). Este último denominado de Direito Processual Civil.

Trata-se de uma breve descrição de um arquétipo bruto, sem os refinamentos que indicariam eventuais pontos de encontro. Mostra, em termos gerais, o potencial máximo de força que se admite como resposta a cada espécie de ameaça ou lesão a direito.

Considerando o objetivo precípua de atuar sobre algum patrimônio, a cobrança do tributo pertence ao domínio do que se convencionou como Direito Processual Civil. Sucede, no entanto, que o patrimônio que se tutela nas lides privadas e nas que envolvem um ente público guardam características distintas e, por isso, aquele ramo geral já não pode ser visto como um único para ambos os casos. Como “o processo deve ser compreendido, estudado e estruturado tendo em vista a situação jurídica material para a qual serve de instrumento de tutela”²³, essas peculiaridades demarcam um campo chamado de Direito Processual Tributário. Sob esta ótica, cuida-se de uma especialização do processo civil.

É o que se pretende aprofundar, começando com a pergunta sobre o que significa ser uma especialização.

²³ DIDIER Jr. Fredie. **Curso de Processo Civil**, vol. 1: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 38

“Um dos procedimentos epistêmicos mais comuns, mais consabidos, é o da especialização, que corresponde, classicamente, ao nascer de novos ramos a partir de um tronco ou já de um ramo outrora comum”²⁴. Assim, o Direito Processual Tributário “corresponde, naturalmente, a uma vontade de **diferenciação** face ao anteriormente ainda uno, sincrético ou amalgamado, e tal desejo de afirmação analítica é, antes de mais, um grito [...] que se afirma por uma **nova designação**”²⁵.

Então, dois aspectos revelam bastante sobre a especialização: a **designação** e a **diferenciação**.

Deveras, o nome diz muito sobre aquilo que por ele é designado. A taxonomia ou classificação biológica, por exemplo, atribui aos seres vivos uma nomenclatura em latim que designa gênero e espécie, nessa ordem. Com tais propriedades, a denominação, na biologia, já carrega consigo um aspecto da identidade consistente na relação de um indivíduo com o grupo de ascendentes com características comuns.

Esse mapeamento da proveniência também é útil para os ramos jurídicos.

O estudo do Direito Tributário compreende também o “Direito Tributário Internacional”²⁶, o “Direito Penal Tributário”²⁷ e o “Direito Processual Tributário”. E, se bem observado, realmente as designações funcionam com o critério de gênero e espécie. Cada uma delas começa pelo gênero – “tributário”, “penal” e “processual” – e termina com a espécie – “internacional”, “tributário” e “tributário”. A sutileza não passou despercebida pela doutrina pátria:

“3. Direito Penal Tributário ou Direito Tributário Penal?

A doutrina mais antiga defendia o conceito de Direito Tributário Penal, que conteria as normas tributárias projetadas para o campo penal ([...]).

Hoje, entretanto, prevalece a tese da existência de um Direito Penal Tributário. São normas de natureza penal que produzem consequências na esfera tributária.”²⁸

“Quando se fala em direito processual constitucional, entende-se por este termo ‘a condensação metodológica e sistemática dos princípios constitucionais do processo

²⁴ CUNHA, Paulo Ferreira da. **Iniciação à Metodologia Jurídica**: memória, método e Direito. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2009. p. 67 – 68. Grifos acrescidos.

²⁵ Ibidem. p. 67 – 68.

²⁶ Trata do fenômeno da “dupla ou plúrima tributação”, decorrente da concorrência de normas tributárias de Estados diversos, quando alcançam pessoas, coisas e fatos localizados fora do próprio território (Vide XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 4 - 5).

²⁷ Tipificação de condutas com o objetivo de tutelar bens jurídicos envolvidos na tributação, como a ordem tributária, a integridade do erário, arrecadação tributária, a “receita tributária e a verdade informacional” (Vide RUIVO, Marcelo Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal**: arts. 1º e 2º, Lei 8.137/90). In BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (coords). **Crimes contra Ordem Tributária**: do Direito Tributário ao Direito Penal. São Paulo: Almedina, 2018. p. 438 - 444

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 328

em geral', [...]. De outro lado tem-se o direito constitucional processual, que cuida da jurisdição constitucional [...].”²⁹

Aplicado o mesmo raciocínio, quando se cuida do Direito Processual Tributário, ele se situa no gênero do Direito Processual e na espécie do processo aplicado ao Direito Tributário. De tal modo, se fossem invertidas as ordens dos termos, haveria mudança de sentido. Enquanto o direito processual tributário seria a forma de utilizar a estrutura do processo civil para os conflitos tributários, o direito tributário processual seria o modo como o direito tributário lança mão de alguns institutos processuais para alcançar o fim de constituir o crédito tributário.

Que tamanha diferença poderia haver? Discute-se inutilidade aqui? Possivelmente, não. A designação de um ramo do Direito precisa ter um sentido e um critério que a determine. Além disso, há implicações práticas.

Na via administrativa, o procedimento de lançamento e o processo de impugnação (reclamação) e recursos são meramente judiciariformes – para citar denominação de Pontes de Miranda resgatada por Hugo de Brito Machado Segundo³⁰ – que são atividades de feições jurisdicionais, realizadas atipicamente pelo Poder Executivo³¹. Assim, o Direito Tributário Processual se serviria de institutos inspirados no Direito Processual, para ordenar a atividade da **Administração Fazendária**.

O Direito Processual Tributário traz, porém, a disciplina de um processo genuinamente jurisdicional. Neste, existe um **parâmetro de controle inexistente na via administrativa**. O controle de constitucionalidade das leis, tal como normatizado pela Constituição Brasileira, apenas foi confiado explicitamente ao Poder Judiciário, de maneira que ele não pode ser feito pela Administração Pública. Isso quer dizer que a autoridade administrativa pode buscar respostas em toda a ordem jurídica, ainda que de forma sistêmica, mas não pode afastar uma norma primária. A definitividade do pronunciamento do Poder Judiciário também é inteiramente peculiar, pois sujeito à **coisa julgada material**. E a jurisdição também tem por característica ser substitutiva. Uma vez que o conflito se submeta ao Poder Judiciário, ele substituirá a vontade das partes. Isto não ocorre nas vias da Administração Fazendária. Seja na impugnação, no recurso voluntário, de ofício ou especial, é sempre a vontade da Administração Direta do Poder Executivo (pelos órgãos do Ministério da Economia) sendo formada em graus revisionais.

²⁹ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Manual de Direito Processual Civil**. 5ª ed. São Paulo: Revistados Tribunais, 2010. p. 65.

³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 9 – 12.

³¹ *Ibidem*.

É uma visão bastante tradicional de jurisdição, mas é a que parece mais consentânea com a natureza das coisas.

Por conta da distinção de regimes jurídicos, aquilo que é vedado pelo Direito Tributário Processual (controle de constitucionalidade, por exemplo) poderia ser buscado pela Fazenda Nacional no âmbito do Direito Processual Tributário.

Pois bem. Dessas designações, entende-se que o Direito Tributário pode necessitar tomar institutos processuais por empréstimo (Direito Tributário Processual) para constituir o crédito tributário, assim como o Direito Processual pode precisar fazer o mesmo com institutos tributários, para o fim de resolver os conflitos dessa natureza (Direito Processual Tributário).

Nessa discussão de gênero e espécie, será possível observar que a nomenclatura do Direito Processual Tributário realmente é utilizada pelos escritores mais consagrados para mencionar que a categoria mais ampla, o Direito Processual Civil (ou geral), projetou-se em direção ao mais específico, o Direito Tributário, para cuidar dos conflitos das relações tributárias.

Pondo as obras em ordem cronológica, recorde-se a lição de Cássio Scapinella Bueno:

“‘direito processual tributário’ deve ser entendido como as normas **processuais civis alinhadas para resolver, em juízo, os conflitos de interesse travados entre fisco e contribuintes.**

[...]

Há algum tempo tenho insistido que esta premissa metodológica é indispensável para melhor compreender o próprio sistema processual civil. Estudá-lo a partir do “tipo” de direito material que nele é veiculado para resolução perante o Estado-juiz. Trata-se, em última análise, da **aproximação máxima do que vem sendo destacado pela doutrina do direito processual: a necessária minimização do binômio “direito-processo”, vale dizer, a assunção definitiva que o direito processual é mero condutor de relações materiais conflituosas ao Poder Judiciário** e que, de uma forma ou de outra, amolda-se (ou, quando menos, é desejável que se amolde) ao próprio direito nele veiculado ou reage diferentemente a cada espécie de direito material nele contido”.³²

Em seguida, ensina Hugo de Brito Machado Segundo:

“[...] o processo judicial tributário é, em quase toda a sua extensão, o mesmo processo civil no qual são solucionadas as lides de uma maneira geral. Não há um processo e um Direito Processual específicos, como ocorre, por exemplo, no âmbito do Processo Penal, mas apenas o processo e o **Direito Processual Civil aplicados à solução de conflitos verificados nas relações jurídicas tributárias**”.

“Mesmo assim, cogita-se do Processo Tributário, como disciplina jurídica autônoma, pois as **peculiaridades do direito material subjacente ao processo eventualmente**

³² BUENO, Cássio Scapinella. **Mandado de segurança impetrado por filial e o novo art. 253, II, do Código de Processo Civil.** p. 1. Disponível em: <http://www.scarpinellabueno.com/images/textos-pdf/014.pdf>. Acesso em 13/12/2021.

influenciam na interpretação e na aplicação das normas processuais, fazendo com que possam ser entendidas de modo particular.³³

“Embora não exista um Direito Processual Tributário autônomo e distinto do Direito Processual Civil, [...] a realidade em face da qual se desenvolve o processo tributário é diferente daquela subjacente a um processo no qual litigam sócio e sociedade, servidor público e administração, contratante e contratado. É o que basta para justificar, à saciedade, o estudo autônomo do processo tributário e do sistema jurídico em face dele considerado.”³⁴

Mais recentemente, Rodrigo Dalla Pria:

“[...] não obstante seja comum que dois ou mais subsistemas de direito material estejam adstritos a um mesmo regime jurídico processual, a operacionalização prática do processo no âmbito de cada uma das subáreas ocorre de forma diferente.

[...]

[...] o direito processual resultante da aplicação do indigitado **regime geral de direito processual [denominado de Código de Processo Civil] a cada espécie de litígio material, longe de ser o mesmo, assume características próprias, que decorrem justamente das diferenças normativo-principiológicas ínsitas a cada uma das espécies de conflito material.**

É justamente essa circunstância que nos autoriza cogitar sobre a existência de um “sistema processual tributário”, cuja construção se dá a partir do método de análise interdisciplinar dos institutos jurídicos processuais, realizada à luz das particularidades dos litígios tributários [...].”³⁵

Existe, pois, um concerto doutrinário ao descrever o direito processual civil como um regime jurídico geral, pelo qual se instrumentalizam os diversos ramos de direito material. Os autores mostram, ainda, como o direito material repercute com seus princípios e normas na aplicação do Direito Processual, **a ponto de que este se torne inteiramente peculiar para atender o direito material.** Esse fenômeno culmina com a afirmação de Paulo Cesar Conrado: “Não há, nessa medida, um Código de Processo Civil; **há tantos códigos quantos sejam os setores materiais por ele servidos**”³⁶.

É verdadeira, portanto, a relação de gênero (G) e espécie (E) que se extrai da designação do “Direito Processual” (G) “Tributário” (E). Percorrendo a doutrina pátria, de fato, depreende-se que se trata da projeção do direito processual que se especializa nos conflitos surgidos no direito material tributário.

³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 216 – 217. Grifos acrescentados.

³⁴ Ibidem. P. 12.

³⁵ PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 29 – 30. Grifos acrescentados.

³⁶ CONRADO, Paulo Cesar. **Perspectivas do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

Importa, agora, rever e sistematizar as causas de sua **diferenciação** levantadas para que se pudesse falar em especialização.

Acabou-se de situar o Direito Processual Tributário como ramo do Direito Processual Civil. A relevância disto está em poder definir os institutos fundamentais que deverão ser especializados.

O instituto central desse ramo é o processo e, em torno deste, há mais quatro outros fundamentais, todos inteiramente dependentes e que se alimentam.

Da obra de Cândido Rangel Dinamarco se depreende o conceito mais perfeito de processo: **é o plano de coordenação dos poderes da ação, da defesa e da jurisdição**. É assim que se pode sintetizar o seguinte excerto:

“Porque o exercício desses **três poderes** não pode ser desordenado, nem arbitrário o da jurisdição, nem **ilimitado** qualquer deles, é preciso um **plano** para a sua **coordenação**: e tal é o procedimento ditado em lei e que, para cumprimento da regra constitucional do contraditório, assenta sobre as situações jurídicas ativas e passivas integrantes de uma relação jurídica de direito público (é o processo, em sua estrutura complexa).”³⁷

A um só tempo, desvenda-se nessa assertiva que o processo é uma relação jurídica (plano de coordenação de poderes) e, ainda, registra-se a sua intimidade com três dos quatro institutos fundamentais, a saber, a ação, a defesa e a jurisdição. Em outras palavras, esse conceito diz que é essencial ao processo ser capaz de mostrar em que ordem, de que forma e quais os limites para o exercício desses poderes.

Para torná-lo mais completo, falta apenas abranger o que está no seu início e o que está no seu fim. O fim é a pacificação, que se conquista por soluções civilizadas que tendem a diminuir o uso da força e da violência. O processo as reserva para casos limites, na medida do ordenamento jurídico, e não da vingança de uma das partes.

Mas o que particulariza um processo como civil ou tributário reside no seu estopim. Um dos institutos fundamentais do processo é, na lição de Rodrigo Dalla Pria, o próprio **conflito de interesses**.

Sob o subtítulo “O conflito como categoria fundamental da Teoria Geral do Processo”³⁸, ele escreve:

“Tanto quanto os conceitos de ação, processo e jurisdição, a noção de ‘conflito’ deve ser tomada como categoria jurídico-normativa fundamental à Teoria Geral do

³⁷ **A instrumentalidade do processo**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 91. Grifos acrescentados.

³⁸ PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 42- 44. Grifos acrescentados.

Processo, até porque é o fato jurídico conflituoso que concretiza o primeiro e mais importante entre o direito material e processual.
O conflito representa para o direito processual – com as devidas concessões didáticas – aquilo que o ‘fato gerador’ representa para o direito tributário.”

Essa comparação se dá no sentido de que, assim como não há tributo sem o fato jurídico tributário, tampouco há ação, processo e jurisdição sem o fato jurídico conflituoso. E prossegue o autor com mais duas observações que não poderiam deixar de ser transcritas:

“Também de forma análoga ao conceito de tributo, a noção de conflito tem status constitucional, sendo enunciado pelo inciso XXXV do art. 5º da Constituição, por meio da expressão ‘lesão ou ameaça de lesão a direito’ [...].
[...] é a relação conflituosa o elemento qualificador e, portanto, definidor daquelas três outras noções a que nos referimos acima [ação, processo e jurisdição], de modo que somente poder-se-á falar em ação tributária, processo tributário e jurisdição tributária se tomarmos como ponto de referência a ideia de conflito tributário.”

Reunindo, então, os elementos estudados, poder-se-ia dizer que o processo tributário, objeto do Direito Processual Tributário, pode ser definido como o plano de coordenação dos poderes da ação, da defesa e da jurisdição, que se estrutura para resolver e pacificar lides tributárias. Essas, por sua vez, formam-se pela oposição das pretensões e resistências havidas entre a Fazenda Pública e os contribuintes/responsáveis.

A **diferenciação** reside, então, no elemento “conflito”, particularmente o “conflito tributário”, que introduz na relação processual algumas particularidades. O sistema de provas é bastante específico, porque, diante das presunções dos atos administrativos (ex. lançamento) e do título executivo, os sujeitos passivos passam a sofrer uma elevação do ônus probatório e a impossibilidade de invertê-lo. Admite-se, ademais, em virtude das características da via administrativa, que um título executivo se forme de maneira relativamente “unilateral”³⁹. E, ainda, o conflito tributário se instaura contra uma função estatal, de maneira que o Judiciário encontra alguns limites de atuação na separação dos poderes.

Pelo exposto, quanto ao Direito Processual Tributário, pode-se afirmar, em síntese:

³⁹ “Consoante apregoam alguns doutrinadores, o curioso é que esse título, embora extrajudicial, seria produzido unilateralmente. [...] A par de tal orientação, ousamos dela discordar, em especial no que se refere ao particular universo tributário: execução fiscal é categoria processual que, no mencionado setor, supõe, antes da produção do título, a prévia constituição da obrigação correspondente, o que há de ocorrer (i) por ‘autolancamento’ (hipótese em que a participação do contribuinte é evidente), (ii) ou por lançamento de ofício (caso em que a eficácia do crédito demanda o precedente esgotamento das vias administrativas, com franca abertura de ensejo para que o contribuinte participe do complexo de atos desencadeadores da obrigação que se pretende seja ulteriormente levada à execução)” (CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2020. P. 98).

- (a) Que é, por **designação**, uma projeção do gênero “Direito Processual Civil” que se especializa para atender o Direito Tributário material. Sua **diferenciação** decorre, sobretudo, por um instituto processual fundamental, que é o conflito tributário.
- (b) Seu **objeto** é o processo tributário, entendido como **o plano de coordenação dos poderes da ação, da defesa e da jurisdição, que se estrutura para resolver e pacificar lides tributárias. Essas, por sua vez, formam-se pela oposição das pretensões e resistências havidas entre a Fazenda Pública e os contribuintes/responsáveis.**
- (c) o **conflito tributário** é marcado pela presença do poder público na condição de fazenda pública; pela natureza das normas que o regem; e pela existência de um ciclo obrigacional. Cada um desses traços imprime características sobre o processo tributário, como se examinará.
- (d) Aquilo que é interditado ao ente público na via administrativa (Direito Tributário Processual) pode, em princípio, ser buscado na via jurisdicional (Direito Processual Tributário), a exemplo do controle de constitucionalidade e da anulação de julgamentos administrativos eivados por vícios graves de higidez da via, como a corrupção dos membros de colegiados do fisco.

3.2 É peculiar porque é parte do Direito Processual Público

O Direito Processual Tributário pertence, ainda, ao universo do que Cássio Scarpinella Bueno⁴⁰ denomina de “Poder Público em juízo” ou “Direito Processual Público”.

É necessário tratar desse ponto porque o Código de Processo Civil, tratado como o regime geral do processo, ainda se estrutura em torno dos institutos do Direito Privado, de maneira que, diante de conflitos pertencentes aos ramos do Direito Público, algumas incompatibilidades e particularidades se evidenciam. Por isso, o autor ressalta que, versando sobre **interesses públicos e direitos indisponíveis**, a disciplina processual não poderia ser a mesma dada ao processo referente a direitos disponíveis e interesses privados. A compreensão da legislação processual seria toda própria para esses casos.

Ao mesmo tempo, segundo o processualista, neste ambiente inteiramente publicístico (quer quanto ao processo, quer quanto ao direito material), a participação do Estado demandaria uma cautela especial. A presença do Poder Público no processo se manifesta com **uma tríplice**

⁴⁰ **O Poder Público em juízo:** uma proposta de sistematização. Disponível em: <http://www.scarpinellabueno.com/images/textos-pdf/018.pdf>. Acesso em: 13/12/2021.

função: ao mesmo tempo, seria criador das leis que instituem a obrigação tributária, seria credor da obrigação resultante e seria o juiz da lide tributária. Com esses poderes concentrados, tenderia, então, a **manipular a legislação processual para que direitos dos litigantes pudessem ser esvaziados ou impedidos de concretizarem-se contra o Estado.**

Para mostrar a ocorrência prática do fenômeno, cita as alterações legislativas que introduziram no ordenamento jurídico as restrições às liminares em mandado de segurança, a limitação de abrangência territorial das decisões proferidas em ação civil pública e as tentativas de impedir a execução provisória contra o Poder Público.

Quase duas décadas depois, o Supremo Tribunal Federal acabou por endossar suas constatações, pois declarou a inconstitucionalidade das duas primeiras medidas, consoante a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4296⁽⁴¹⁾, que julgou a Lei do Mandado de Segurança, e o Recurso Extraordinário n.º 1.101.937⁽⁴²⁾, referente às regras da ação civil pública. E no tocante à execução provisória, a mesma Corte ressaltou que as obrigações que não atraem o regime de precatórios – as diversas, portanto, das que implicam pagamento de quantia certa – podem ser cumpridas antes do trânsito em julgado da decisão⁴³.

Pode-se afirmar, portanto, que, no direito processual público, sobressai a preocupação com o filtro das prerrogativas e privilégios do Poder Público.

Não obstante, para que tampouco se cometam excessos nesse controle, falta um contraponto à crítica de que o processo contra o Poder Público é marcado pela criação de normas estatais que diminuem a eficácia dos direitos reconhecidos aos particulares.

Diante da diferença de garantias e liquidez entre Estado e particulares, o imediatismo dos efeitos das decisões judiciais contra o Poder Público é bastante preocupante. Dar ao Poder Judiciário acesso imediato aos cofres públicos traz mais riscos do que benefícios. Com efeito, por ordem judicial, o dinheiro sai muito mais facilmente do erário do que ingressaria ou retornaria, também por ordem judicial.

Reconhecer que a Fazenda Pública, em especial a federal, é sempre solvente, significa, na prática, que o único dinheiro certo em juízo é o da União. Cobrar de particulares nunca carregará a mesma segurança. A execução fiscal é prova mais concreta disso. Desse modo, os

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Relator para Acórdão: Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2021, processo eletrônico, DJe-202, divulg 08-10-2021, public 11-10-2021.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Relator: Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, processo eletrônico repercussão geral – mérito, DJe-113, divulg 11-06-2021, public 14-06-2021.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 573872, Relator: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24/05/2017, processo eletrônico repercussão geral – mérito, DJe-204, divulg 08-09-2017, public 11-09-2017.

pagamentos efetuados pelo ente público sempre estarão mais propícios à irreversibilidade do que aqueles que o particular realiza em favor do Estado.

Não são, portanto, apenas invocações genéricas de interesse público que estão a justificar algum grau de cautela de autopreservação estatal na legislação processual, mas a própria diferença de nível de risco envolvida na liquidez do Estado se comparada com a dos particulares com os quais litiga.

Outro reconhecimento adequado ao âmbito do Direito Processual Público diz respeito à forma como a União é vista em juízo. Não parece lógico que esse ente uno peça a ele mesmo para certificar e efetivar direitos. Diferentemente disso, o direito processual público deveria desmembrar as legitimações do ente, diferenciando o Poder Executivo do Poder Judiciário e do Legislativo. É preciso imputar corretamente as vontades produzidas em âmbito estatal.

O juiz é cidadão, é contribuinte, não é agente fazendário, mas é agente estatal. Sua independência e valores pessoais criam perfis tão diversos de magistrado que não é verdadeiro assimilá-los ao Estado que pretende o tributo. Ele sequer pode autoproclamar-se “arrecadador”, como ocorre por vezes na exaltação de resultados do juízo que processa as execuções fiscais.

A Fazenda Pública Federal – ou Fazenda Nacional - não deveria ser, portanto, sinônimo de União, mas de Poder Executivo a serviço daquela, representado pelo órgão de atuação judicial correspondente da Administração Fazendária.

A independência dos Poderes da República poderia ter esse reflexo processual. Seria mais uma expressão dos freios e contrapesos, desta vez em juízo.

Os problemas práticos de não se desenvolver ainda esse estudo podem ser sentidos.

No julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do Tema 743 de repercussão geral, enxergou-se que a expedição de certidões de regularidade fiscal deveria distinguir a situação do Poder Legislativo e do Poder Executivo de um Município, de maneira que os débitos do primeiro com a União não justificariam a negativa da certidão ao segundo, em nome do Município. Firmou-se a seguinte tese: “É possível ao Município obter certidão positiva de débitos com efeito de negativa quando a Câmara Municipal do mesmo ente possui débitos com a Fazenda Nacional, tendo em conta o princípio da intranscendência subjetiva das sanções financeiras”⁴⁴.

O fundamento foi um princípio relacionado à autonomia financeira dos Poderes, pelo qual um não pode ser sancionado pelas irregularidades do outro, sobre o qual não tenha

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 770.149, Relator para Acórdão: Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, Processo Eletrônico Repercussão Geral – Mérito, DJe-241, divulg 01-10-2020, public 02-10-2020.

ingerência. Entretanto, em alguma medida, não há como negar que, ao falar de “intranscendência subjetiva”, isso significou reconhecer a existência de “sujeitos” distintos. Não no sentido de conceder personalidade jurídica formal a cada um deles, mas a personalidade judiciária. E, de fato, há direitos e deveres próprios a cada Poder que poderiam justificar também um tratamento processual diferenciado.

O resultado do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal dessa questão está refletido na Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1.751/2014 ⁽⁴⁵⁾. O parágrafo único do art. 3º, já alterado duas vezes, uma em 2015 e outra em 2021, retrata a evolução histórica do tratamento uno dos entes federativos até a diferenciação dos Poderes de cada um deles:

“Art. 3º A certidão emitida para pessoa jurídica é válida para o estabelecimento matriz e suas filiais.

Parágrafo único (**revogado**). A emissão de certidão para órgãos públicos de qualquer dos Poderes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios depende da **inexistência de pendências em todos os órgãos que compõem a sua estrutura.**

Parágrafo único (**revogado**). A emissão de certidão para órgãos públicos de qualquer dos Poderes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios depende da **inexistência de pendências em todos os órgãos dos poderes executivo, legislativo e judiciário, inclusive dos fundos públicos da administração direta, que compõem a sua estrutura.** (Redação dada pelo(a) Portaria Conjunta PGFN RFB nº 1400, de 30 de setembro de 2015)

Parágrafo único (**atualmente vigente**). A emissão de certidão para órgãos públicos de qualquer dos Poderes dos estados, do Distrito Federal e dos municípios **depende da inexistência de pendências em todos os órgãos do respectivo Poder**, inclusive dos fundos públicos da administração direta que compõem a sua estrutura. (Redação dada pelo(a) Portaria Conjunta PGFN RFB nº 103, de 20 de dezembro de 2021) ”

Enxerga-se, então, a existência de pretensões que podem ser individualizadas entre Poderes do mesmo ente público. Logo, o Direito Processual Público pode servir de palco para a compreensão de que, na intimidade de um ente federativo, seus Poderes podem comparecer em juízo como entidades diversas.

O Direito Processual Tributário permitiu visualizar exatamente isto. Assim, enquanto ramificação do Direito Processual Público, alguns consectários podem ser elencados:

- (a) No processo público tributário, a União não deveria ser vista de forma una, mas através de seus Poderes independentes. O Poder Executivo compareceria de forma distinta à do Poder Judiciário. A Fazenda Nacional não identificaria, assim, a própria União, mas o Poder Executivo representado pelo seu órgão de atuação judicial da Administração Fazendária.

⁴⁵ Publicada no DOU de 03/10/2014, seção 1, página 17.

- (b) Vista a União na sua intimidade de relacionamento entre os Poderes, as pretensões que a Fazenda Nacional (expressão dos órgãos do Poder Executivo) não pode satisfazer, por si, administrativamente, podem ser levadas ao Poder Judiciário. Vislumbram-se os exemplos de um excepcional controle de constitucionalidade em concreto para conter o efeito que certas normas podem produzir em cada caso ou, ainda, a nulidade insanável de atos praticados por julgadores administrativos, se contaminados por fraude, simulação, conluio e crimes.
- (c) Regras processuais de acautelamento estatal tendem a ser tratadas como privilégios odiosos quando justificadas sob o pálio exclusivo do “interesse público” indeterminado. Contudo, existe uma outra forma de compreender o mesmo ponto. A cautelaridade legal se legitima, na realidade, a partir do reconhecimento da necessária solvência do ente público, contrastante com a incerteza de liquidez do particular. A saída de recurso do cofre estatal sempre se sujeita a um risco de irreversibilidade e de não recomposição, quando esses pagamentos ou restituições são feitos por ordens judiciais concessivas de tutelas precárias ou não definitivas.

3.3 É peculiar, pois precisa servir ao ciclo de existência jurídica do crédito tributário

A existência jurídica de um tributo é um **fenômeno progressivo**, e essa particularidade ainda não está projetada no direito processual.

O tributo é uma norma jurídica que, para descer do plano geral e abstrato para tornar-se individual e concreta, segue etapas bem definidas. E esse caminho é composto por três grandes momentos.

A primeira **fase** corresponde à **produção da matriz legislativa**, que já foi denominada por Rubens Gomes de Souza⁴⁶ de fase de soberania. Nesse emprego, o termo apenas quer designar o exercício do poder legislativo estatal para estabelecer os tributos, sem qualquer conotação de poder absoluto. Compreende, portanto, a (1) a competência constitucional para instituir o tributo; (2) a previsão na norma geral; e (3) a instituição do tributo por lei específica.

Pronto o aparato hipotético, a fase subsequente comporta os estágios da **constituição do crédito tributário**, na qual se verifica: (4) a ocorrência fática de todos os elementos da hipótese de incidência tributária, também denominada de fato gerador da obrigação tributária; (5) a constituição do crédito tributário, com a apuração de todos os elementos da obrigação tributária

⁴⁶ **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 88 - 89.

por ato administrativo ou por conduta do contribuinte ou de terceiros; (6) o contencioso administrativo, com suas reclamações e recursos; e (7) o prazo de pagamento espontâneo, ao final.

E este ciclo se encerra com mais uma etapa fundamental para a confirmação da impositividade tributária, que é a da **cobrança forçada**. Findas as oportunidades de pagamento espontâneo, ficam caracterizadas as circunstâncias de vencimento do crédito tributário e de inadimplemento que deslocarão as atribuições para a advocacia pública. Suas providências serão: (8) a inscrição em Dívida Ativa, que atesta a inadimplência e a mora, reconhecendo vãos os esforços em busca do pagamento espontâneo. Desse modo, passam a estar autorizados os atos de coerção; e (10) o órgão de cobrança forçada passa a adotar mecanismos de coerção indireta ou direta, tais como o protesto e a execução fiscal, respectivamente, até o esgotamento da via ou a quitação.

Para fins do presente estudo, importa reparar que, nesse caminho crescente de concretude e individualidade da norma, *“direta e proporcionalmente, aumenta o grau de exigibilidade do tributo”*⁴⁷. Há, pois, um grau crescente de interferência na vida dos sujeitos passivos e um grau igualmente crescente de exigências para o fisco poder fazê-lo.

Esse grau de interferência que tende a submeter o sujeito passivo, denominado de exigibilidade, consiste no problema central do processo tributário. Com efeito,

“No conflito tributário, Fisco e contribuinte não discutem normas abstratas em si mesmas; o debate é no mundo vivo, sobre exigibilidade [...]. As categorias processuais devem ser explicadas não propriamente por conceitos de ‘processo’, mas pela espécie de exigibilidade posta em xeque. E é por conta do peculiar tipo de exigibilidade sobre o qual se assenta o debate que a atividade processual deve se desenvolver”.⁴⁸

Outra forma, então, de estudar o ciclo de vida da obrigação tributária é sob o prisma da exigibilidade. Camila Vergueiro⁴⁹ se dedicou a ele, classificando os graus crescentes da exigibilidade de acordo com a possibilidade de satisfazer o crédito tributário com a intervenção do Poder Judiciário.

⁴⁷ VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação Tributária**: o processo de positivação e as causas suspensivas de sua exigibilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 46.

⁴⁸ CONRADO, Paulo Cesar. **Perspectivas do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁴⁹ VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação Tributária**: o processo de positivação e as causas suspensivas de sua exigibilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 77 - 83.

Da instituição da regra-matriz até a constituição do crédito tributário, fala-se em **exigibilidade potencial**, de grau **fraco**, tendo em vista existir apenas uma expectativa de recebimento do tributo por parte do fisco. A partir da constituição do crédito, essa **exigibilidade se torna efetiva**, de grau **médio**, pois há um prazo para o contribuinte cumprir o dever, embora ainda sem o auxílio do Poder Judiciário. Por fim, com a inscrição em Dívida Ativa, a **exigibilidade passa ao grau forte, de exectoriedade**, no sentido de que já se pode contar com a interferência do Poder Judiciário para possibilitar a invasão no patrimônio do contribuinte.

A ótica da exigibilidade também é trabalhada por Paulo Cesar Conrado⁵⁰, que o leva a identificar quatro fases relacionadas aos efeitos da regra-matriz de incidência tributária, a preventiva, a repressiva, a reparadora e a executiva.

Na preventiva, descreve que o crédito ainda não está constituído, de maneira que “a exigibilidade é uma contingência que ameaça o contribuinte”. Fala-se, então, em exigibilidade potencial. A partir da constituição do crédito tributário, ingressa-se na fase repressiva, cuja exigibilidade do crédito é efetiva.

Há mais duas possibilidades. Se o tributo foi pago indevidamente e essa conduta demanda reversão, a exigibilidade do tributo já está exaurida, a demandar uma fase reparadora.

Caso, porém, o pagamento não tenha sido efetuado e a exigibilidade permaneça pendente, não evitada, assume as feições de executabilidade, própria da fase executiva em que se exige a realização compulsória da quitação.

E conclui:

“‘Processo tributário’ efetivo – cumpridor da noção de instrumentalidade – é, portanto, o que se compromete a interferir eficazmente sobre a exigibilidade trazida a contexto – (i) impedindo-a, se potencial; (ii) desconstituindo-a, se efetiva; (iii) revertendo-a pragmática e financeiramente, se exaurida; ou (iv) realizando-a compulsoriamente, se pendente.”⁵¹

Para cada uma dessas situações, há um remédio processual. Antes da constituição, as ações preventivas são preponderantemente as declaratórias e os mandados de segurança. Após, a repressividade se dá pelas ações desconstitutivas, como as anulatórias e os mandados de

⁵⁰ CONRADO, Paulo Cesar. **Perspectivas do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

⁵¹ CONRADO, Paulo Cesar. **Perspectivas do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

segurança. Na cobrança forçada, cogita-se, principalmente, das execuções fiscais, cautelares fiscais e embargos à execução fiscal. De caráter reparatório, maneja-se a ação condenatória de repetição de indébito.

Sucedem que, embora se reconheça um paralelismo preciso entre as fases de exigibilidade do tributo e as tutelas jurisdicionais adequadas a cada caso, existe a possibilidade de ficarem descasadas em algum momento. O problema da instrumentalidade processual aqui não é o de inexistência de ações adequadas para cada estágio do ciclo de existência jurídica do tributo, porque elas existem, mas a falta de dinamismo destas em face da progressividade daquele ciclo.

O exemplo mais evidente é a hipótese em que o contribuinte ajuíza a ação anulatória contra um crédito tributário, mas não logra suspender a exigibilidade deste. Dessa forma, no curso da ação antiexacional, o débito é inscrito em Dívida Ativa e executado. Nesse caso, a ação anulatória era adequada para discutir o crédito tributário, mas, ao menos em tese, tornou-se insuficiente para atacar o título executivo, posterior.

O mesmo se diga em relação a uma ação declaratória, proposta antes da constituição do crédito tributário, que tampouco conseguiu suspender os atos de cobrança. Desse modo, o tributo foi lançado e executado. Mais uma vez, a ação inicialmente ajuizada era adequada para formular um preceito que defina o modo de ser da relação jurídica tributária. No entanto, ao longo de seu processamento, a pretensão estatal passou a contar com um ato administrativo de constituição do crédito tributário e um título executivo, fazendo com que, em princípio, a ação permaneça em um grau de abstração incompatível com o estágio do ciclo de existência do tributo.

Em quaisquer desses casos poderia haver falta de interesse de agir, por inadequação da via?

O ciclo de existência jurídica do tributo é progressivo e essa característica se reflete também nos remédios processuais. Com efeito, quando se questiona por ação declaratória os contornos da relação jurídica tributária antes do lançamento do tributo, impugna-se um pressuposto lógico deste, de modo que, caso a constituição do crédito venha a ocorrer, a posterior sentença declaratória terá também uma eficácia desconstitutiva⁵², suficiente para aniquilar as etapas posteriores conflitantes com a preceituação.

⁵² “Não há nenhuma ação, nenhuma sentença, que seja pura. Nenhuma é somente declarativa. Nenhuma é somente constitutiva. Nenhuma é somente condenatória. Nenhuma é somente mandamental. Nenhuma é somente executiva. A ação somente é declaratória porque sua eficácia maior é a de declarar. Ação declaratória é a ação predominantemente declaratória. Mais se quer que se declare do que se mande, do que se constitua, do que se condene, do que se execute. No seu peso de eficácia aparece [em seguida] a mandamentalidade; é a chamada eficácia imediata, a eficácia que vem logo após, com peso, à força mesmo da sentença. O vencedor, que teve declarada a relação jurídica, que lhe interessava, pode exercer a pretensão à preceituação nos próprios autos da

De igual maneira, se havia uma ação anulatória em curso que ponha em xeque o crédito tributário, a sentença resultante terá eficácia desconstitutiva ampliada para alcançar todos os seus subseqüentes lógicos. Assim, ainda que ocorra no curso da ação anulatória a eventual realização dos atos de inscrição em Dívida Ativa e de propositura da própria execução fiscal, também poderão ser fulminados pela superveniência da decisão desconstitutiva, porquanto consubstanciam atos derivados do crédito tributário. Uma vez expurgado do mundo jurídico o lançamento ou o crédito tributário, a consequência para a inscrição em Dívida Ativa e para a execução é a perda do antecedente lógico necessário que as sustentava.

Nessa perspectiva, as ações que eventualmente se descasem da etapa de cobrança do crédito tributário não devem ser prejudicadas pela cogitação de inadequação da via.

Para a segurança dos sujeitos passivos, aqui se tem mais um passo a ser exigido da legislação do processo tributário. Pode-se enunciar o seguinte: **a progressividade das ações tributárias deve ser tida como um princípio irradiador de regras que permitam ao sujeito passivo as emendar, aditar, postular a continência, a unificação ou a fungibilidade, caso a exigibilidade do crédito tributário avance de fase, descompassadamente, no curso do feito antiexacional.**

Enfim, o processo deveria admitir a fungibilidade para acompanhar as etapas materiais. Isto evitaria, inclusive, o sentimento de insegurança que leva o contribuinte à necessidade de reproduzir em embargos à execução fiscal aquilo que já suscitado em ação anulatória prévia, apenas por receio de que a execução prossiga sem resistência. Em vez de favorecer a litispendência, muito mais útil seria a admissão legal da concentração e unificação dos processos defensivos para um único sentenciar.

3.4 É peculiar por causa da natureza jurídica da imposição tributária

O pedido que se formula em uma ação judicial define a natureza desta e a atividade jurisdicional que será prestada. Por isso, seu estudo contribui para compreender o que se espera de uma execução fiscal.

Ao pedir nos feitos executivos, a fazenda pública precisa determinar o objeto mediato e imediato almejado. O objeto mediato, conhecido como o “bem da vida”, são os recursos

ação declaratória. [...] O autor pode ir contra o réu com o preceito, se réu tem algo a fazer em contrário ao declarado, ou se fez algo em contrário” (MIRANDA, Pontes de. **Tratado das ações:** vol I, ação, classificação e eficácia. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972. p. 123 - 124).

financeiros correspondentes ao crédito tributário. O objeto imediato, que exprime a pretensão, é a expectativa de que o juízo lhe conceda a tutela executiva⁵³, é dizer, que seja transferida a propriedade de um bem mesmo contra a vontade do seu titular. Significa que é preciso usar uma parcela de força física para corrigir uma situação patrimonial⁵⁴ em que devedor ainda retém algo que já deveria ter sido transmitido ao patrimônio do seu credor.

Esse pedido da Fazenda Pública qualifica o processo como execução de quantia certa documentada em título executivo extrajudicial. Não se trata, contudo, de um procedimento executivo comum, aplicado às dívidas em geral, mas, sim, um especial destacado pela natureza da dívida cobrada. O objeto mediato, portanto, o tributo, atribui uma importância diferenciada ao seu processo de cobrança, autorizando maiores rigores.

Importante que não se confunda esse maior rigor com um legitimar toda e qualquer invasão estatal. Não significa levar a cobrança ao extremo. Quer dizer que a execução fiscal deveria conseguir se destacar dos demais processos executivos. Um devedor estatal deveria se sentir especialmente importunado por ser alvo de uma ação dessa natureza. A realidade, porém, tal como está posta, é bastante diferente. Os credores privados não enxergam a execução fiscal como um parâmetro de efetividade que serviria de modelo para sua cobrança, nem os devedores estatais se sentem mais ameaçados por participarem da relação processual com a Fazenda Pública.

Para ter a incisividade necessária, falta que a lei de execução fiscal permita de sua leitura recapitular a natureza do tributo. O intérprete precisa lê-la e, de imediato, ter contato com um memorial da relevância do tributo para a vida em sociedade. E, de fato, o Direito é um dos componentes da memória coletiva das condutas que merecem ser reproduzidas e das que devem ser contidas ou proibidas⁵⁵. A sonegação é uma das hipóteses vedadas, e o inadimplemento é uma das que precisam ser contidas para os casos de real impossibilidade, de infortúnio.

O sentimento contemporâneo não parece este. As execuções fiscais se transformaram em um procedimento unifocal de sindicância da atuação da administração fazendária. Além disso, as hipóteses de impenhorabilidade, sem pisos e tetos de proteção, e de penhorabilidade excepcional são tantas que é difícil conduzir uma execução pelo que sobra ao devedor. Os

⁵³ Pela etimologia, esse executar ocorre “quando se tira algo de um patrimônio e se leva para diante, para outro” (MIRANDA, Pontes de. **Tratado das ações**, Tomo VII: ações executivas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 4).

⁵⁴ A fórmula simplificada do texto não ignora que “em toda execução há invasão da esfera jurídica do executado. Trata-se de algo mais amplo do que a simples ruptura do estreito círculo patrimonial” (ASSIS, Araken. **Manual da Execução**. 21ª ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. p. 105)

⁵⁵ “Em suma, a lei é feita para fixar a memória, para conservar, para guardar a memória dos bons costumes, das boas ações” (CUNHA, Paulo Ferreira da. **Iniciação à metodologia jurídica**: memória, método e Direito. Coimbra: Almedina, 2009. p. 31)

leilões também merecem críticas, pois deveriam se apresentar como a parte mais acessível do processo aos interessados. A insegurança pairante da reversão das alienações judiciais, a necessidade (fática, prática) de assessoria empresarial para participar do ato e a publicidade predominantemente feita por editais são fatores que, além de não contribuírem com a execução, repelem os licitantes.

É preciso, então, voltar a uma pergunta que vai esmorecendo na prática do Direito Processual Tributário, que é o motivo de se cobrar um tributo.

A esta indagação se responde que só existem direitos quando estes possam ser protegidos de modo confiável, mediante o uso dos instrumentos disponibilizados pelo Estado⁵⁶. Eles dependem, portanto, da existência de um sistema jurídico assecuratório, conservado por recursos públicos⁵⁷. Nessa medida, “todos os direitos custam caro porque todos eles pressupõem que o contribuinte financie um mecanismo eficiente de supervisão, que monitore o exercício dos direitos e o imponha quando necessário”⁵⁸.

Assim, sob o ponto de vista do custo, não existem direitos negativos, entendidos como aqueles que impõem ao Estado apenas uma abstenção. A íntegra dos direitos se sustenta na existência de instituições públicas que os faça valer, conservadas pelo erário. A propriedade, por exemplo, é mantida por um sistema de registros públicos, pela infraestrutura que urbaniza regiões, pelo sistema judicial para dirimir os conflitos, pela organização da segurança pública.

Para dar outro exemplo mais concreto, o Conselho Nacional de Justiça publicou um estudo com cálculos de custos dos sistemas prisionais. A manutenção de um sistema penitenciário de segurança máxima, como o federal, no qual são mantidos os indivíduos de maior periculosidade, líderes de organizações criminosas, chegou a mais de trinta e cinco mil reais mensais por preso. Esse valor engloba principalmente a folha de pagamento dos servidores, a alimentação e o transporte⁵⁹. Nos níveis estaduais, o custo médio por preso foi de pouco mais de dois mil e cem reais por mês⁶⁰.

Nenhuma dessas incumbências estatais é gratuita, obviamente. Tampouco seus custos podem ser perfeitamente individualizados entre os usuários e beneficiários. E, na realidade,

⁵⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. P. 5.

⁵⁷ Ibidem, p. 6.

⁵⁸ Ibidem, p. 31.

⁵⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Calculando custos prisionais**: panorama nacional e avanços necessários. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, 2021. p. 29. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/11/calculando-custos-prisionais-panorama-nacional-e-avancos-necessarios.pdf>. Acesso em 6/3/2022.

⁶⁰ Ibidem. p. 23.

muitas das promessas constitucionais precisam ser cumpridas em favor daqueles que sequer podem contribuir. Esses desencontros somente se resolvem por um sistema tributário.

E é dessa noção de responsabilidade comunitária que advém a doutrina dos deveres fundamentais⁶¹. Não são apenas a outra face dos direitos fundamentais individuais, mas uma categoria jurídica autônoma de obrigações em face da comunidade, previstas implícita ou explicitamente na Constituição.

Os deveres fundamentais também possuem gerações, assim como os direitos fundamentais, e, na primeira delas, estavam os deveres relacionados aos estados liberais: a defesa da pátria e o pagamento de impostos. Depois, deveres políticos, como o voto nos estados democráticos. Enfim, com o estado social, reforçam-se os deveres de escolaridade obrigatória, de educação dos filhos, exercício de funções públicas não remuneradas, dentre outros.⁶²

O interessante nessa doutrina é perceber que os deveres fundamentais não são reconhecidos para a finalidade subtrair direitos fundamentais e subjuga-los por autoritarismos. Na realidade, os deveres são instituídos para a conservação dos direitos, como já se viu. E, especialmente, no caso dos tributos, são, em última análise, o custo dos próprios direitos.

Daí ser preciso ter cautela com a afirmação (habitual) de que a tributação entra em choque com liberdade e propriedade privada, pois, pensando pontualmente nesse conflito, incorre-se no esquecimento de que ela ainda é a principal forma de custear esses mesmos direitos:

“[...] os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e do conseqüente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam, singularmente considerados, como específicos pressupostos da proteção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos.”⁶³

E aqui entra a questão relevante para particularizar o Direito Processual Tributário: **a execução fiscal é o principal processo contencioso a garantir o custeio dos próprios direitos fundamentais.** Por isso mesmo, ela não exprime apenas uma cobrança estatal, mas a associa a esta finalidade um anseio de igualdade e cooperação dos demais contribuintes e da sociedade, confiados ao Estado.

Viu-se, então, a primeira dimensão da natureza jurídica do tributo, a de dever fundamental, e como isto repercute na magnitude da execução fiscal. Há, ainda, mais uma

⁶¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015. p. 17 – 19.

⁶² Ibidem, p. 48 – 52.

⁶³ Ibidem, p. 59.

dimensão. O tributo, na concepção de Ives Gandra da Silva Martins, pode ser definido como uma norma de rejeição social. Por diversos fatores, os contribuintes saberiam que são exigidos para além das estritas necessidades estatais e, logo, a norma tributária “sem sanção provavelmente não seria cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como consequência, o desejo popular de descumpri-la”⁶⁴.

Certamente a sanção a que se refere não se limita aos encargos moratórios do crédito tributário (multa, juros, encargo legal). Em sentido amplo, o processo executivo, em si, reveste-se de sanção por dever ser agravado em intensidade. É o modo de dissuadir o devedor a não optar por retardar a dívida tributária em favor de outras, nem usar a via judicial como modo de protelar o pagamento do tributo e obter vantagens concorrenciais no mercado.

A partir da natureza jurídica da imposição tributária e seus reflexos no Direito Processual Tributário, impende concluir que:

- (a) Tributos constituem **normas de rejeição social** que estabelecem um **dever fundamental** de custear, proporcionalmente, a estrutura estatal e o projeto social a ser implementado. Tratando-se, em essência, de uma prestação pecuniária que enfrenta expressivas tendências de descumprimento, depende de uma via judicial especial, capaz de assegurar sua compulsoriedade.
- (b) Admitido um maior rigor coercitivo nesse ambiente, é preciso restringir mais as hipóteses de impenhorabilidade para que não transformem a execução fiscal em um processo de perseguição das últimas sobras patrimoniais do devedor. A lei especial deveria conter parâmetros de razoabilidade distintos do Código de Processo Civil, que não necessariamente se confundam com suntuosidade, grandeza e opulência, sobretudo em relação a imóveis residenciais e salários.

3.5 É peculiar por causa da natureza mista das normas de cobrança

Vislumbra-se certa afinidade entre o Direito Penal e o Direito Tributário quando o assunto é o modo como o princípio da legalidade incide sobre eles. Existe comum exigência de de leis em sentido estrito tanto para definir penas como para instituir tributos. Assim também, no exame da ocorrência do fato jurígeno (delito e o fato gerador), fazem-se tarefas semelhantes

⁶⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 16

de verificação da adequação de condutas às descrições legais, havendo igualmente a tipicidade no Direito Penal e no Tributário. Em matéria de sanção, em ambos se aplica a retroatividade de normas mais benignas ao imputado.

Além desses pontos, há mais um a ser explorado.

No Direito Processual Penal, costuma-se trabalhar com a existência de normas que estão situadas na legislação processual, mas que vão além de disciplinar a validade e a eficácia dos atos praticados em juízo. Por afetarem diretamente o direito à liberdade de locomoção ou importarem no agravamento da situação do acusado, essas normas passam a merecer uma compreensão distinta daquelas que são processuais puras. São regras de natureza mista, que compartilham elementos essencialmente penais e, por isso, para elas, prevalecem os critérios hermenêuticos do regime jurídico mais gravoso.

Uma das implicações dessa zona de contato penal e processual se confere no direito intertemporal. Como regra, a legislação processual tem aplicação imediata aos atos processuais ainda não aperfeiçoados e consumados, como consta do art. 2º do Código de Processo Penal⁶⁵ e do art. 14 do Código de Processo Civil⁶⁶. Ficam excepcionadas, no entanto, as normas mistas, pois nelas prevalece o caráter penal, de modo que não podem ser aplicadas aos fatos criminosos pretéritos. Delas se retira qualquer brecha de retroatividade.

E no Direito Processual Tributário, à semelhança, não haveria normas mistas com um regime diferenciado? Em caso afirmativo, a implicação e o problema maior dirão respeito ao veículo normativo.

Se uma lei processual contiver um dispositivo que extravase os poderes processuais (jurisdição, ação e defesa) para atribuir consequências na relação de direito material tributário, para ele deverá prevalecer o regime jurídico mais exigente, que, no caso, será o do Direito Tributário. Nessa relação de duplo atendimento ao Direito Processual Tributário e ao Direito Tributário, a norma mista somente terá duas opções: se prevista em lei ordinária, deverá obedecer às normas gerais das leis complementares; se inovar, deverá ser aprovada como lei complementar. Como os parâmetros do Código Tributário Nacional⁶⁷ para a cobrança forçada

⁶⁵ BRASIL. **Decreto-Lei nº 3.689**, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da União: Seção 1 - 13/10/1941, Página 19699 (Publicação Original).

⁶⁶ BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: Diário Oficial da União - Seção 1 - 17/3/2015, Página 1 (Publicação Original).

⁶⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 5 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União - Seção 1 - 27/10/1966, Página 12451 (Publicação Original)

são mínimos, restaria praticamente a segunda hipótese, pela qual as normas mistas constariam de leis complementares.

Aplicado o raciocínio ao texto da Lei nº 6.830/1980, é possível perceber algumas ocorrências de normas mistas:

Art. 2º, § 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.**

Art. 4º [...]

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, **respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.**

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à **responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.**

Art. 8º, § 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, **interrompe a prescrição.**

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, **não correrá o prazo de prescrição.**

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, **reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.**

Os artigos 2º, 8º e 40, nos excertos transcritos, estão a disciplinar a prescrição. O primeiro trata de hipótese de suspensão, o segundo de interrupção e o terceiro de uma modalidade nova de prescrição, a intercorrente, com suas causas suspensivas. Trata-se de lei ordinária estabelecendo regras e institutos diversos dos previstos nas normas gerais tributárias, interferindo diretamente no crédito tributário e na relação de direito material.

São, inequivocamente, normas processuais, porque disciplinam situações decorrentes do processo de cobrança. Não obstante, ao fazê-lo, adentraram em consequências e efeitos que ultrapassam essa esfera. Existem, portanto, normas mistas na lei de cobrança da dívida ativa.

O resultado dessa presença se faz sentir em juízo. A suspensão prevista no art. 2º foi considerada aplicável apenas às dívidas não tributárias, que não exigem lei complementar para cuidar da prescrição⁶⁸. O art. 8º, referente ao efeito interruptivo do despacho citatório, para ser aplicado aos tributos, teve de ser reproduzido no Código Tributário Nacional, o que somente

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 657.536/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2008, DJe 07/04/2008.

ocorreu em 2005, com a Lei Complementar nº 118⁽⁶⁹⁾. Já sobre o art. 40, até o momento paira a incerteza de que possa ter cuidado de prescrição intercorrente. A controvérsia será dirimida pelo Supremo Tribunal Federal⁷⁰.

O não reconhecimento da existência de normas mistas no Direito Processual Tributário tem repercutido negativamente dessa forma. Uma lei confeccionada para disciplinar uma cobrança forçada predominantemente tributária, acabou por se tornar mais completa para as dívidas não tributárias. Uma completa perda de sentido e aniquilação de finalidade.

Resta fazer algumas anotações sobre art. 4º da Lei nº 6.830/1980, do qual também foram destacados dispositivos relevantes. O parágrafo primeiro não parece trazer qualquer dificuldade pelo simples fato de cuidar de responsabilidade tributária. Mesmo sendo lei ordinária, seu preceito deriva do art. 135, inciso I, do Código Tributário Nacional, com remissão ao art. 134, incisos III a V, e combinado com o art. 124, I. De outra parte, o parágrafo segundo, além de bastante ignorado, poderia suscitar dúvidas de sua aplicação, pois permite estender as regras de responsabilidade civil e empresarial a toda a Dívida Ativa. De algum modo, isto pode criar hipóteses de responsabilidade eventualmente não previstas em lei complementar. O problema aqui seria menos grave, pois a existência jurídica das pessoas jurídicas, da criação à extinção, são matérias do direito civil e empresarial. Defeitos na constituição e na extinção dessas entidades são cuidados por regras gerais e transversais, cujos efeitos, embora já disciplinados pelo art. 126 do Código Tributário Nacional, não necessariamente precisam de filtros sistêmicos do Direito Tributário para terem repercussão nele.

A grande questão remanescente do artigo 4º, porém, está no fato de que a responsabilidade tributária e patrimonial se afigura, na atualidade, como uma das regras mais relevantes para a cobrança forçada da dívida ativa. Se a lei de regência não previr responsabilidades específicas por simulações, conluíus, fraudes e organizações irregulares dos devedores, além de responsabilidades por atos processuais de má-fé, como os dos devedores que provocam a superveniente suspeição de magistrados que decidiam esses casos graves, os créditos exigidos pelo poder público continuarão a ser elididos e evadidos sem resistência

⁶⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 118**, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Diário Oficial da União - Seção 1 - Edição Extra - 9/2/2005, Página 1 (Publicação Original).

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral. Tema 0390: Título: Reserva de lei complementar para tratar da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal. “Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos art. 146, III, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade ou não, do artigo 40, §4º, da Lei 6.830/1980, que regula a prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, sob a alegação de que não se trata de matéria reservada à lei complementar.” Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/Repercussao/tema.asp?num=390/>. Acesso em 8 de março de 2022.

efetiva. O processo se estenderá por tempos para se discutir aplicações sistêmicas das leis tributárias relativas à responsabilidade e, durante esse trajeto, todo o esforço fazendário de recuperação da dívida se perderá.

Mais uma vez, portanto, sobressai a imprescindível necessidade de percepção, apreensão e compreensão das normas mistas no Direito Processual Tributário.

Com efeito, enquanto o direito tributário possui constantes exigências de balizamento por lei complementar, o direito processual, não. Para solver esse problema com segurança jurídica, **seria útil que a disciplina da cobrança da Dívida Ativa estivesse assentada em lei complementar. Desse modo, naquilo que fosse puramente processual poderia ser modificada por lei ordinária. Mas naquilo que também fosse tributária, mista, o requisito de validade formal já estaria atendido.**

Ainda que não eliminada, a litigiosidade diminuiria nesse aspecto.

Essas considerações consolidam, portanto, as principais peculiaridades do Direito Processual Tributário que mereceriam estar impressas na lei de cobrança da Dívida Ativa.

4 ASPECTOS DA RELAÇÃO JURÍDICA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA

Mantido o método dedutivo da seção anterior, o trabalho passa a explorar os principais componentes da relação jurídica processual tributária a fim de que, deles, venham à tona regras para os executivos fiscais mais ajustadas ao estágio atual do Direito. Será preciso, então, lançar olhares para o elemento subjetivo da relação pensando de que maneira os perfis de quem ocupa os polos ativo e passivo da relação produzem impactos no modo de ser do procedimento exacional. Dando sequência à análise, a investigação ingressará no elemento objetivo do liame, para pontuar insatisfações e polêmicas sobre o título executivo extrajudicial, que, afinal, é o documento que atesta o crédito tributário inadimplido.

4.1 Sujeito ativo e sua presença em juízo: quem é a PGFN que cobra?

Parcela relevante do esforço de remodelar um sistema de cobrança forçada passa por observar quem é o credor e pensar do que ele depende para ter seus interesses satisfeitos.

Sobre o autor das execuções fiscais, o Direito Administrativo elucida que a Fazenda Pública carrega consigo, para o processo, os desdobramentos do regime jurídico administrativo, assentado sobre os princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade dos interesses públicos pela Administração⁷¹. Dessa conjugação, resultam certos tratamentos diferenciados em juízo, como prazos dilatados, instrumentos processuais específicos (ex. duplo grau obrigatório de jurisdição e suspensão de segurança), o estabelecimento de presunções a favor do ente público (ex. legitimidade e veracidade dos atos administrativos; e certeza e liquidez das certidões de Dívida Ativa); e a confecção “unilateral”⁷² do título executivo extrajudicial.

As discussões atuais não costumam exceder a validade desses aspectos. Põe-se em dúvida quais pessoas jurídicas compõem a Fazenda Pública ou merecem alguns cuidados processuais equiparáveis⁷³. Assim também, controverte-se sobre quais prerrogativas estariam justificadas à luz do ordenamento jurídico.

⁷¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 53 – 55.

⁷² A ressalva à unilateralidade foi consignada no item 3.1.

⁷³ Exemplos: Os conselhos profissionais se submetem ao regime de precatórios? Não, conforme o Recurso Extraordinário nº RE 938.837. As sociedades de economia mista podem atrair, excepcionalmente, o regime de precatórios, afastando a via da execução fiscal? Sim, consoante ADPF 387 e 890, assim como a Medida Cautelar na Reclamação nº 31.764, do acervo do Supremo Tribunal Federal.

Sucede que, em juízo, quem torna a União presente mereceu mínima consideração nos debates. Compreender o papel institucional de uma procuradoria fazendária, quanto ao regime jurídico do advogado público e a natureza jurídica da instituição, é mais um pilar da disciplina da execução fiscal.

Para tanto, a Constituição Brasileira fornece a primeira resposta fundamental: a advocacia pública, estruturada no âmbito federal como Advocacia-Geral da União, à qual se vincula a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é uma das quatro funções essenciais à justiça. Cuida-se, portanto, de órgãos públicos que, ao lado do Ministério Público, da Defensoria Pública e da Advocacia não se destacam como Poderes do Estado, mas são imprescindíveis ao funcionamento de um deles, o Poder Judiciário, porquanto este é dependente de agentes deflagradores dos processos. É o que se depreende da arquitetura constitucional inaugurada em 1988:

“Finalmente, no Capítulo IV, do Título IV, o Constituinte deixa de se referir a “Poderes” e passa a cuidar “das funções essenciais à Justiça”.

A ideia fomentadora desse capítulo é a de atribuir relevo constitucional e, portanto, particular estabilidade a Instituições que, embora não tipificadas como autênticos Poderes estatais, são indispensáveis para que o Poder Judiciário possa bem se desincumbir da função precípua a que se destina, qual seja, a pacificação social [...]. Afinal, a inércia é uma das notas características da função jurisdicional. Ora, se o Poder Judiciário age por provocação, são essenciais ao seu funcionamento os órgãos e agentes públicos, bem como entidades e profissionais privados, que põem em marcha a jurisdição.”⁷⁴

Vale reforçar que o grau de essencialidade dessas funções as define como instituições constitucionais permanentes:

“Não podem deixar de existir, com as características e roupagem orgânica que lhes são próprias, nem tolhidas ou prejudicadas no seu exercício. Sua essencialidade, em última análise, diz respeito à manutenção do próprio Estado Democrático de Direito e à construção do Estado de Justiça.”⁷⁵

Há, ainda, mais uma forma de compreender a referida essencialidade. Em escrito anterior do autor do presente trabalho, foi preciso chamar a atenção também para o fato de que a Constituição permitiu um contraste importante ao denominar uma função como essencial à

⁷⁴ RAMOS, Elival da Silva. **A Advocacia Pública na Constituição de 1988**. In TOFFOLI, José Antônio Dias (org). **30 anos da Constituição Brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 318

⁷⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **As funções essenciais à Justiça e as Procuraturas Constitucionais**. P. 92 – 93. In Revista de informação legislativa, vol. 29, n.º 116, p. 79-102, out/dez 1992. Revista de direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, n.º 45, p. 41 – 57, 1992. Revista de direito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, n. 14, p. 41 – 56, jan/mar. 1993. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/175998>

Justiça, pois o que é essencial não pode ser confundido com auxiliar! Ministério Público, Advocacia e Defensoria Pública, embora gravitem principalmente em torno do Poder Judiciário, são a ele essenciais, e jamais podem ser vistos como meros auxiliares. Eis o texto original:

“Importava, no entanto, haver uma afirmação do Poder Constituinte de que elas não podem ser confundidas com órgãos auxiliares da Justiça. O que é auxiliar propicia o melhor funcionamento do principal, favorece os resultados deste e se submete ao juízo de necessidade/utilidade da estrutura que reclama o auxílio. Contudo, não impede o funcionamento do principal. Órgãos essenciais, ao invés, são aqueles sem os quais não há funcionamento válido de um sistema. Por consectário, **a estrutura judicial não faz juízos de prescindibilidade sobre a atuação de órgãos essenciais. Quem define o interesse na intervenção ou provocação deve ser, em regra, o órgão essencial.** Ele provoca: não favorece resultados somente, mas os causa intensamente. Se excluída a função essencial à Justiça que deveria ter tido a oportunidade de participar em determinado ato, tem-se que o equilíbrio do ambiente processual, a isonomia das partes, a independência dos poderes e o conhecimento dos fatos restarão severamente comprometidos. Deixa de haver um devido processo legal. De tal sorte, as mencionadas Funções Jurídicas são, sobretudo, integrações essenciais ao funcionamento do Poder Judiciário.”⁷⁶

Firmada essa compreensão, percebe-se que a relevância da atividade de iniciar os processos reside no fato de que as funções essenciais à Justiça os utilizam como meios de manter a saúde jurídica do relacionamento entre os Poderes e os administrados. Diante de quaisquer lesões e ameaças nas quais se envolvam estes, são elas que, mediante o manejo do processo, participarão decisivamente para a definição das normas que prevalecerão, sobretudo nos casos concretos.

O que chama a atenção, contudo, é o fato de que, até o momento, vislumbra-se certo contentamento acadêmico em enxergar que esse é o único ponto em comum entre as funções essenciais à Justiça: dinamizar o Poder Judiciário. Depois disso, cada uma delas é estudada a partir de regimes jurídicos específicos, sendo o da advocacia pública o de menor disciplina.

Essa falta de clareza do que significam faz, vez ou outra, voltar à tona o questionamento da natureza jurídica do Ministério Público, se é órgão constitucional autônomo ou se é mais um Poder⁷⁷. Nesse mesmo vácuo, a Defensoria Pública encontrou espaço para disputar e conquistar

⁷⁶ MENEZES, Cesar Richa Teixeira Ananias. Sistematização das Funções Essenciais à Justiça. In COSTA, Priscila Martinho et al. **Advocacia Pública: temas atuais**. Pará de Minas – MG: VirtualBooks, 2018. p. 36

⁷⁷ “[...] o Ministério Público não é um quarto poder que emana do povo e, assim, não é um órgão de soberania popular, mas «função essencial à Justiça»: exerce-se perante o Poder Judiciário e em razão dele, ainda que de forma judicial ou extrajudicial; posiciona-se ao redor da jurisdição, tem natureza circunjurisdicional. É função anexa, não inexistente; não flui de dentro do povo, apesar de se juntar por fora aos poderes que do povo fluem; o nexo com o povo e, por via reflexa, com os três Poderes, é externo, não interno; é função criada pela Constituição para se acoplar desde fora, não emanada do povo para concertar desde dentro (sobre o tema, v. nosso O fundamento do Ministério Público. <<https://cutt.ly/nb03ZNv>>).” (COSTA, Eduardo José. **Dez senões do processo estrutural**. Publicado em 21 de junho de 2021. Disponível em <https://www.eduardojfcosta.com.br/artigos/DEZ-SENões-DO-PROCESSO-ESTRUTURAL/>. Acesso em 23/2/2022)

o reconhecimento de sua autonomia em relação aos Poderes Políticos e ao regime da advocacia⁷⁸.

A questão subjacente a essas e outras tantas provocações poderia, no entanto, ser resolvida se se admitisse, por fim, que “função essencial à Justiça” é uma categoria constitucional própria e autônoma na organização do Estado. E, indo além, seria preciso reconhecer que, embora o elemento de agregação principal seja a atividade provocadora do Poder Judiciário, em torno dela, existe um regime jurídico comum que ilumina os regimes específicos.

É esse ponto de comunhão que parece passar despercebido na literatura e acaba se refletindo na falta de tratamento adequado no campo legislativo e processual.

Em estudo que almejava sistematizar as Funções Essenciais à Justiça⁷⁹, o autor do presente trabalho entende ter encontrado sete características que somente se reproduzem integralmente nessa categoria constitucional. Seu estatuto jurídico primário seria compreensivo das seguintes cláusulas: **(a)** Somente elas detêm capacidade postulatória em nível constitucional; **(b)** Apenas a elas foi reservada a função primaz de provocar o Poder Judiciário; **(b)** Seus agentes não são políticos, mas estritamente jurídicos; **(d)** Estão dotados de prerrogativas mínimas e inerentes, tais como a inviolabilidade de suas manifestações funcionais e o poder de investigação que pode compreender a requisição de documentos, subsídios, esclarecimentos e acesso especial a repartições públicas; **(e)** Não se subordinam aos Poderes Estatais, inclusive ao Poder Judiciário. Não são órgãos auxiliares da Justiça, mas essenciais; **(f)** Gozam de grau considerável de autonomia (técnica e/ou administrativa) em relação aos Poderes⁸⁰; e **(g)** defendem visões de Justiça complementares, necessárias ao processo de formação, em contraditório, do direito.

⁷⁸ Emendas Constitucionais nº 45/2004, 74/2013 e 80/2014, às quais se soma a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.636 e o Recurso Extraordinário nº 1.240.999.

⁷⁹ MENEZES, Cesar Richa Teixeira Ananias. Sistematização das Funções Essenciais à Justiça. In COSTA, Priscila Martinho et al. **Advocacia Pública: temas atuais**. Pará de Minas – MG: VirtualBooks, 2018. p. 49 - 63.

⁸⁰ “Atente-se que a Advocacia Pública está inserida na Constituição Federal no Título IV (Da Organização dos Poderes), o qual está dividido em quatro capítulos: I) Do Poder Legislativo; II) Do Poder Executivo; III) Do Poder Judiciário e IV) Das Funções Essenciais à Justiça. E é exatamente na Seção II desse último capítulo que se encontra. Vê-se, portanto, que não está a Advocacia Pública contida em nenhum dos outros três poderes! Talvez por causa da exclusividade na prestação de consultoria ao Executivo, determinada pela Constituição para assegurar a legalidade dos atos da administração, criou-se uma equivocada imagem de que a AGU é órgão de governo. Nesse passo, o compromisso da Instituição com o Estado deve-se pautar, sem dúvida, pela legitimidade das medidas adotadas pelo governante eleito democraticamente e pelo respaldo da população às políticas públicas, mas sempre para garantir sua legalidade e constitucionalidade. Ou seja, o mérito das políticas públicas não é competência do advogado público na atividade de consultor do poder executivo.”

Prefácio do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dias Toffoli. In CASTRO, Aldemario Araújo e MACEDO, Rommel (org). **Advocacia pública federal: afirmação como função essencial à justiça**. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2016. P. 9

Desse conjunto, em nenhuma hipótese se pode deixar de fazer constar, nas execuções fiscais, as prerrogativas próprias do advogado público.

Como qualquer membro das carreiras jurídicas, e como advogado, goza de imunidade quanto às suas convicções jurídicas e inviolabilidade de suas manifestações. Afinal, estar em juízo significa participar de um litígio, o que pode exigir afirmações desabonadoras sobre a conduta dos devedores. Fraudes, simulações, conluíus e sonegação fazem parte de rotina investigativa do Procurador da Fazenda Nacional. Impossível não escancarar, com todas as ênfases possíveis, essa prerrogativa:

“A mais preciosa de todas as prerrogativas necessárias ao exercício das funções no sistema de Justiça é a **inviolabilidade das manifestações jurídicas**, pois, invariavelmente, o defensor, o procurador, o promotor e o advogado irão, cedo ou tarde, ter de narrar situações graves, denunciar abusos e excessos em suas peças. Somente se reconhecida a imunidade e a autoridade dos membros das Funções Essenciais à Justiça para definir interpretações, a estratégia de defesa e pautar-se por sua convicção técnica com altivez, é que restará protegido o interesse representado. O acumulo por temor de represálias representa a morte da democracia argumentativa presente nos tribunais. Nessa linha, o controle das atividades jurídicas tem de ser especial, pois somente é admissível por balizamentos com razoável margem de liberdade e respeito às convicções próprias dos agentes jurídicos.”⁸¹

Esta é uma proteção destinada a permitir a **completude da argumentação jurídica**. Há mais uma garantia nesse campo, mas voltada a favorecer a **construção da argumentação**.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, tanto quanto as demais funções essenciais à Justiça, também depende de informações prestadas por órgãos de origem (no caso, a Receita Federal do Brasil, principalmente; ou, se Ministério Público, as polícias) que lhe encaminhem os atos que demandam tutela jurisdicional.

Inobstante, essas informações podem se tornar insuficientes ou desatualizadas no lapso em que enviadas ou, também, posteriormente ao esgotamento da atividade do órgão de origem. De modo tal, pode ser preciso complementá-las, com a introdução de elementos novos no procedimento conduzido. Exemplo mais evidente são as hipóteses de responsabilidade tributária que dependem de decisão judicial para descortinar simulação ou fraude verificáveis após a constituição do crédito tributário.

Em casos dessa espécie, as procuradorias fazendárias detêm os poderes necessários para conduzir, em reforço e sob a própria perspectiva, a investigação (repressiva) e a atividade de

⁸¹ MENEZES, Cesar Richa Teixeira Ananias. Sistematização das Funções Essenciais à Justiça. In COSTA, Priscila Martinho et al. **Advocacia Pública: temas atuais**. Pará de Minas – MG: VirtualBooks, 2018. P. 53.

inteligência (preventiva). São necessidades que afloram da atribuição de expor os fatos em juízo e demonstrá-los, o que exige que possam ter acesso direto aos eventos a serem narrados para formação da convicção.

Para sentir a importância dessa permissão, as fiscalizações da Receita Federal do Brasil se dão em contexto da descoberta do fato gerador e da constituição do crédito tributário; atualmente, porém, é sensível que esse olhar não é o mesmo que se lança para a cobrança coativa, tendo em vista a necessidade de descoberta do caminho patrimonial percorrido pelo devedor. São preocupações bem diversas em cada etapa do ciclo do tributo.

Com isso, perceptível também se torna o fato de que a ação de investigar deveria ser reconhecida como implícita e inerente às funções essenciais à justiça. Não se consegue atuar nos processos, de quaisquer delas, sem que lhes sejam assegurados poderes investigativos, normalmente desdobrados em poder de requisição e de acesso prioritário a determinados órgãos públicos e entidades privadas que registrem informações de terceiros.

Assim, em síntese,

“A segunda prerrogativa fundamental é o reconhecimento dos **poderes de investigação, podendo abranger a requisição de documentos e devendo permitir obtenção direta de subsídios e esclarecimentos**. Com efeito, as pretensões e resistências que serão instrumentalizadas em processo judicial dependem da capacidade de demonstração dos fatos. Assim, a instrução processual, crucial aos feitos judiciais, deve ser favorecida e cercada pela distribuição de poderes que aumentem a capacidade dos sujeitos processuais de contribuir com a decisão judicial.”⁸²

Atualmente, o Ministério Público, a Defensoria Pública e a Advocacia Pública já dispõem de previsão explícita nesse sentido, respectivamente, na Constituição, art. 129, incisos VI e VIII; na Lei Complementar nº 80/1994, art. 44, X⁸³; e na Lei nº 13.327/2016, art. 37, XII, e no Código Tributário Nacional, art. 197.

Lançados os fundamentos constitucionais, parece ser possível ingressar nas especificidades das procuradorias fazendárias no exercício de suas missões. Falta, ainda, à lei de cobrança da Dívida Ativa contemplar, em um título próprio para a advocacia pública:

⁸² Ibidem. P. 55.

⁸³ “O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) manteve a prerrogativa da Defensoria Pública de requisitar de autoridades e agentes públicos certidões, exames, perícias, vistorias, diligências, processos, documentos, informações, esclarecimentos e demais providências necessárias à sua atuação. A decisão majoritária se deu na sessão virtual finalizada em 18/2, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6852.” BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF confirma prerrogativa da Defensoria Pública de requisitar documentos e informações de órgãos públicos. Data da publicação: 21/2/2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=482093&ori=1>. Acesso em 23/2/2022.

- (a) um suporte explícito para a inoponibilidade de sigilo fiscal às procuradorias dos entes públicos, de sorte que qualquer dado econômico e patrimonial dos devedores e corresponsáveis, em posse da do respectivo ente, pudessem ser consultados ou compartilhados com outros níveis federativos. Curiosamente, no ordenamento atual, tal inoponibilidade de sigilo é extraída de forma sistêmica, sem regra direta e eloquente;
- (b) sanções específicas aos destinatários de requisições descumpridas, preferencialmente menos pecuniárias e mais administrativas;
- (c) que o vínculo dos profissionais com a Ordem dos Advogados do Brasil tenha a mesma abrangência territorial do cargo, de modo que a inscrição do advogado público federal tenha o respectivo alcance nacional. Deve-se recordar, nessa linha, que os membros da AGU advogam exclusivamente para a União, sendo despropositado admitir embaraços ao pleno exercício das atribuições do cargo público por uma entidade externa, os quais, para serem revertidos mediante inscrições suplementares, oneram pessoalmente o advogado.

4.2 Sujeito passivo: quem são os alvos prioritários da execução fiscal?

Um dos maiores desafios para o Direito Tributário reside na sua subordinação a uma rigidez completamente sem paralelo com os fenômenos econômicos com os quais tantas vezes tem de lidar. Isso porque, no outro polo, o que se tem é a criatividade e a informalidade dos negócios jurídicos empresariais, utilizáveis lícita ou ilicitamente.

A aceitação serena desse descompasso torna natural que os casos fraudulentos não sejam eliminados, mas apenas reestruturados pelos seus idealizadores a cada sinalização jurisprudencial de que outros artifícios análogos foram reprovados.

O rigorismo com que se interpreta essa matéria jurídica involucra em um passado remoto até mesmo institutos de conceitos mais abertos, capacitados para evoluírem com a dinamicidade da atividade econômica. Resta ao texto legal ficar como que moribundo durante décadas. Assim, ao Direito Tributário se costuma negar o potencial de autoconservação das normas jurídicas em geral:

“[...] A norma jurídica é um objeto real, que se encontra no meio social, ora sofrendo injunções dos fatores sociais, ora sobre eles reagindo e orientando. Os fins, as necessidades a serem atendidas são impostos à norma jurídica pela realidade social concreta. [...]”

Parece útil lembrar, como o faz Van Acker, que, uma vez gerada, não fica a norma jurídica estagnada, mas continua sua vida própria, tendendo à autoconservação pela integração obrigatória em que mantém os fatos da sua alçada e os valores com que os pretende reger.”⁸⁴

É nesse contexto de excessiva contenção das normas jurídicas tributárias que se geram os maiores problemas à satisfatividade das execuções fiscais.

Os maiores débitos levados à cobrança em juízo dependem, com habitualidade, de estratégias de responsabilização de terceiros. E sucede que é justamente na seara das regras de sujeição passiva que o ente público fica refém de interpretações que conduzem a usos de reduzida importância e baixo impacto. Os fatos que costumam ser apontados para legitimarem a incidência das normas de responsabilidade tributária se mostram mais úteis para exemplificar manuais acadêmicos do que para auxiliar casos complexos da vida.

Não se enxerga, portanto, que a responsabilização excede às preocupações do momento da constituição do tributo. Pelas aberturas legais, serviria, também, como técnica de rompimento da resistência do executado, obviamente nos casos de fraude, simulação e conluio, quando terceiros se associam ao devedor para frustrar quaisquer perspectivas de satisfação do credor tributário. Essa ótica ainda falta em qualquer ambiente extramuros fazendários.

O art. 124, I, do Código Tributário Nacional, serve de termômetro. Por ele, “são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. A abertura desses termos gerou uma torrente de controvérsias sobre sua aplicabilidade. Dentre as teses atuais em disputa, uma das mais relevantes pretende dar uma única utilidade a tal previsão legal, a de estabelecer a solidariedade entre pessoas que praticam conjuntamente o fato gerador. Esse figurino estaria presente na clássica hipótese de coproprietários de bens imóveis em relação às dívidas de IPTU ou ITR.

Surge, então, o problema de que os praticantes do fato gerador são contribuintes, não responsáveis tributários. A regra estaria limitada a indicar a solidariedade entre contribuintes (contribuinte e contribuinte), ignorando liames semelhantes entre contribuinte e responsável; e responsáveis entre si (responsável e responsável). A insuficiência da perspectiva já foi apontada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

“Sobre a solidariedade, a PGFN já se debruçou sobre o tema, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, a seguir colacionado no trecho que nos interessa:
‘17. (...) A respeito da solidariedade, é preciso desfazer confusões conceituais acerca de sua ocorrência na sujeição passiva tributária. Faz-se necessário distinguir três

⁸⁴ DINIZ, Maria Helena. **Conceito de norma jurídica como problema de essência**. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 44

hipóteses: a) Solidariedade entre contribuintes; b) Solidariedade entre contribuinte e responsável; c) Solidariedade entre responsáveis' [...]"⁸⁵

A não ser assim, o art. 124, I, do CTN, constituiria mera projeção (e desnecessária!) do art. 121 do mesmo Código. Afinal, “‘todos os que têm relação direta e pessoal com o fato gerador são contribuintes do tributo’ é um enunciado já contido no art. 121 do CTN”⁸⁶. Há, em desfecho, um problema semântico insuperável: “Uma leitura bem franca do texto normativo de partida é bem esclarecedora no sentido de que ter interesse em uma situação é muito menos do que praticar o próprio fato exteriorizador de um signo presuntivo de riqueza”⁸⁷.

Somado esse dispositivo legal com o art. 126, III, do CTN, que reconhece a capacidade passiva tributária mesmo de entidades não formalmente constituídas, já se teria, portanto, lastro normativo para a responsabilização de grupos econômicos de fato irregulares, a despeito da ausência de menção específica a eles. A legislação, embora vetusta, continha abertura para alcançar a realidade das empresas plurissocietárias que ganharam escala no Brasil e criaram grandes débitos décadas depois. Potencial normativo havia, portanto; mas não se desenvolveu porque, como visto, em matéria tributária as regras com abertura conceitual tendem a ser tolhidas e subutilizadas.

Daí a situação atual de que inexistente mecanismo administrativo ou judicial eficaz contra os grupos econômicos.

Na via administrativa, o fisco encontra limites de duas ordens: **(a)** Não pode desconsiderar a personalidade jurídica ou negócios jurídicos, por falta de previsão legal. Desse modo, a lacuna coloca a Receita Federal do Brasil na traseira de outros órgãos administrativos. Basta recordar que a desconsideração da personalidade jurídica é permitida nas licitações e contratos administrativos (art. 160 da Lei nº 14.133/2021); **(b)** Tampouco dispõe de medidas de indisponibilidade que conservem os patrimônios dos corresponsáveis antes de alertá-los sobre descoberta da fraude, simulação ou conluio.

E na via judicial, o credor fazendário, nas maiores dívidas que desfalcaram o erário e nos casos mais relevantes, sujeita-se a toda sorte de incertezas de direito material (qual o fundamento para responsabilizar?) e processual (qual a via adequada para isso?). Os obstáculos

⁸⁵ ZAPELINI, Cristiano Consorte. Comentários ao art. 124 do Código Tributário Nacional. In SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério (coords). **Constituição e Código Tributário Comentados sob a ótica da Fazenda Nacional**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 862 - 863

⁸⁶ MENEZES, Cesar Richa Teixeira Ananias. Grupos econômicos de fato na perspectiva da cobrança executiva: pretensão e prescrição. In SILVA, Thiago Moreira da. **Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 407.

⁸⁷ Ibidem. P. 407.

são tantos que uma realidade tão destacada e corriqueira nas execuções fiscais – quanto a dos grupos econômicos irregulares – assume aparência de inatingível excepcionalidade.

Ao contrário disso, a execução fiscal deveria servir, precisamente, para os casos que envolvem artifícios que não podem ser célere e efetivamente revertidos na via administrativa. Sua lei de regência deveria prever, então:

- (a)** normas de responsabilidade tributária que persigam desvios patrimoniais do devedor original com a finalidade de torná-lo insolvente;
- (b)** regimes especiais de cobrança para o caso dos devedores contumazes e dos devedores fraudulentos;
- (b.1)** sanções processuais para os devedores contumazes, assim considerados os que acumulam débitos milionários por anos, distribuídos por várias inscrições, tem um histórico de formular defesas meramente procrastinatórias e de não oferecer garantia. Como a postura não condiz com a de casos de mero inadimplemento, os administradores e sócios deveriam ser solidariamente responsabilizados se não requeressem a falência antes do ajuizamento da execução fiscal. E, nesta, somente poderiam ter acesso ao oferecimento de garantias de maior liquidez, inclusive para a finalidade de processamento dos embargos à execução fiscal;
- (b.2)** para os casos de fraude fiscal estruturada, caracterizados pela adoção de mecanismos elisivos e evasivos posteriores à ocorrência do fato gerador, implementados pela coordenação de pessoas jurídicas e físicas em grupos econômicos, deveria ser instaurado um incidente processual para responsabilização solidária dos envolvidos, em cujo início fosse proferida uma decisão liminar de arresto de bens e de quebra de sigilo bancário. Desde então, o Ministério Público deveria ter vista dos autos para coleta de eventuais elementos criminais. Além disso, os prazos prescricionais para a pretensão de responsabilizar esses envolvidos deveriam ser dobrados e contados do momento em que constatada a fraude, o conluio ou a simulação;
- (c)** deferidos os pedidos de responsabilização solidária em ambos os casos (contumácia e fraude), a decisão final poderia ter o efeito atrativo de reunir todas as execuções fiscais dos devedores para processamento conjunto e adoção de medidas executivas atípicas;
- (d)** nos casos de responsabilidade tributária e patrimonial que envolvam descon sideração da personalidade jurídica, é fundamental reconhecer que a resistência se exerça mediante legitimidade concorrente da pessoa jurídica cuja

autonomia foi considerada ineficaz e das pessoas sobre as quais foi projetada e estendida a obrigação tributária. Raciocínio diverso esbarra na dificuldade de conceber que a pessoa jurídica desconsiderada não tenha interesse jurídico de defender sua regularidade e sua autonomia, sobretudo quando esta é prometida (na realidade, negociada) em garantia dos sócios, acionistas e administradores; e

- (e) os incidentes previstos para remediar as situações do item “b” constituiriam hipóteses de prioridade de tramitação processual em juízos privativos de execuções fiscais.

4.3 Objeto da execução fiscal: as dificuldades do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública.

4.3.1 Falta de clareza e simetria

Poucos documentos e peças conseguem ser tão desagradáveis de interpretar quanto uma certidão de Dívida Ativa da União. Isto pode ser dito mesmo quando o modelo padronizado do título executivo cumpra todas as formalidades simplificadas da Lei. Ainda que válida e legal, permanece o sentimento de que tal documento não conseguiu traduzir essa mesma simplificação em clareza para o sujeito passivo.

Ao indicar, por exemplo, a **origem da dívida** como “declaração” não poderia carecer de identificar de qual espécie se trata (DCTF, declaração de compensação etc.) e, ainda, a **data de entrega**, pois, como marco relevante de prescrição e decadência, seria uma forma de estampar o requisito da exigibilidade do título, favorecendo o controle de legalidade pelo advogado público⁸⁸.

Tampouco contribui com a clareza a lista de dispositivos apontados como **fundamento legal** da dívida e dos encargos moratórios. Vezes há que as certidões de Dívida Ativa contêm a indicação de todo um histórico de regras em boa parte inaplicáveis ao período da dívida efetivamente cobrada nos autos.

⁸⁸ O controle de legalidade operado pela inscrição da dívida ativa não é um “controle de mérito”, mas sim um controle dos requisitos de liquidez e certeza do crédito, necessários para a formação do título executivo, que pressupõem que o crédito exequendo seja qualitativa e quantitativamente determinado. **O objetivo do controle consiste assim em verificar se ocorrem os requisitos formais impostos por lei para que o documento, em que o título se traduz, desempenhe plenamente a função probatória de um crédito certo, líquido e exigível** (XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 262. Grifos acrescidos).

A insistência por mais nitidez do título deve alcançar também o requisito da **natureza da dívida**. Não poderia bastar a menção a “imposto”, “IRPJ”, “contribuição”, “PIS” etc. Se do contribuinte se exige o conhecimento até dos **códigos de receita** – que identificam o tributo, mas mudam antes e depois da inscrição em Dívida Ativa –, a simetria e a transparência recomendariam, por outro lado, que os respectivos códigos já constassem do título executivo, para que não houvesse chance de erro no preenchimento de eventual guia de pagamento pelo sujeito passivo.

Vale recordar que ninguém se beneficia com a obscuridade. Mesmo diante da presunção de liquidez e certeza do título, é inegável que, na prática, o magistrado fica mais suscetível à dúvida suscitada pelo contribuinte. Esse fator de instabilidade descamba, ainda, na necessidade de consultar o processo administrativo que controla o crédito tributário. Por agilidade, o ideal seria depender o mínimo possível das informações deste.

A limpeza visual do título executivo precisa, então, de dois cuidados. Por um lado, convém eliminar dados não diretamente referentes à dívida; por outro, cumpriria incrementar as informações que frequentam as principais disputas sobre o crédito tributário.

4.3.2 Existência de corresponsáveis não constantes do título executivo

Uma rotina estabelecida antes do Código de Processo Civil, inaugurado pela Lei nº 13.105/2015, consistia na possibilidade de redirecionar as execuções fiscais aos responsáveis tributários, e isto era realizado sem apoio de incidentes típicos ou vias específicas. Dentro do próprio rito executivo, a Fazenda Pública apresentava os motivos que levariam à responsabilização de terceiros pela dívida do contribuinte original e, na sequência, seria proferida a decisão atinente à ampliação do polo passivo. De posse do ato de deferimento, o Procurador da Fazenda Nacional promovia a averbação dos nomes dos corresponsáveis nos assentos da inscrição em Dívida Ativa.

Apesar da linearidade desses acontecimentos, algumas vezes se levantaram contra esse modo de proceder, vez que, em relação aos corresponsáveis, estar-se-ia promovendo uma suposta execução sem título, vez que este se formara apenas em desfavor do contribuinte na via administrativa. Desde então, essa corrente acumulou uma energia latente, descarregada a partir de uma inovação jurídica. Com o advento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica - IDPJ, seus defensores enxergaram na nova via de intervenção de terceiros um modo de amenizar a ausência do título executivo extrajudicial. Aproveitado o incidente na execução,

ao menos os terceiros a serem responsabilizados teriam a oportunidade de apresentarem defesas prévias a qualquer ato de constrição.

E alçando-se a um novo grau de garantismo, os partidários dessa doutrina passaram a negar, inclusive, qualquer possibilidade de concessão de tutelas de urgência no IDPJ. Essa negativa em abstrato da medida – em especial da liminar – apenas para a Fazenda Pública, quando acatada pelo juízo, constrói uma situação ímpar no ordenamento jurídico, invertendo a ideia de que os créditos públicos mereceriam maior proteção do que os privados.

Em síntese, é o panorama.

Diante de tal estado de coisas, a lei de execução fiscal jamais poderia permanecer à margem de uma matéria da maior relevância para o credor e geradora de tamanha insegurança para ambos os polos litigantes da relação jurídica. Inarredável que tenha de responder e resolver três questões: **(a)** é possível executar terceiros corresponsáveis cujos nomes não estão averbados no título executivo? **(b)** o incidente de descon sideração da personalidade jurídica é o caminho adequado para as responsabilizações tributárias? **(c)** em que momento os codevedores estariam sujeitos a tutelas de urgência? Todas as teses disputadas dizem respeito ao ingresso superveniente de pessoas no polo passivo da execução fiscal, na condição de responsáveis pela dívida do contribuinte.

Mais uma vez, resta evidenciada a gravidade da omissão legislativa quanto às formas de processar-se a responsabilidade de terceiros na execução fiscal. Necessidades básicas que são não deveriam engendrar conflitos extenuantes em juízo apenas para definir se e como proceder com a pretensão de responsabilização. É algo realmente a ser evitado.

Assim, para responder ao tríptico questionamento aventado, é preciso observar os padrões da responsabilidade.

As hipóteses mais recorrentes na execução fiscal dizem respeito à **sucessão**. Ela se manifesta fortemente em duas ocasiões, tanto quando a pessoa jurídica deixa de funcionar sem adotar os procedimentos legais para formalizar o encerramento das atividades⁸⁹, como quando foi sucedida de fato por outra sociedade empresária. No primeiro caso, os sucessores são os sócios administradores e, no segundo, uma ou mais pessoas jurídicas. A característica comum, aqui, está no fato de não haver mais devedor originário⁹⁰. Como a pessoa jurídica se sustenta

⁸⁹ Embora a hipótese esteja consagrada como ilícito empresarial atrativo da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, no presente estudo se considera que os sócios administradores se tornam sucessores da entidade dissolvida de fato em virtude da fusão de suas esferas jurídicas.

⁹⁰ A sucessão de fato, com as devidas adaptações, segue lógica próxima da sucessão de direito, sintetizada no seguinte excerto: “[...] os eventos deflagradores da sucessão (morte, falência, por exemplo) implicam o desaparecimento jurídico da pessoa do devedor (salvo no caso do fiador); de duas uma, portanto: ou o ordenamento jurídico comete a legitimidade, nesses casos, a outros sujeitos (os sucessores, materialmente falando, do devedor),

no pilar da autonomia e da separação patrimonial, e estes deixam de existir, juntamente ela perde a proteção do Direito. Logo, descabe atribuir ao credor o ônus de travar discussões exaurientes com quem não mais subsiste. A lei pode, portanto, determinar o prosseguimento direto da execução contra aqueles que, no mínimo presumidamente, arrecadaram o patrimônio da entidade extinta. Afinal, não há mais a figura do devedor inicial, o patrimônio foi desviado, a proteção jurídica se esvaiu e a prova de funcionamento pode ser facilmente realizada, em caso de discordância.

Nesse âmbito das sucessões de fato, logo irregulares, torna-se inexigível que o credor público tenha onisciência da situação de todos os seus devedores. Elas não constam das obrigações tributárias acessórias e, por isso, não se consideram comunicadas à Fazenda Pública. Não são situações de direito, conforme as formalidades legais, de maneira que ficam ocultas até que desveladas em juízo. Por consectário, não poderiam mesmo constar do título executivo. Neste, inscreve-se a síntese do que foi produzido na constituição do crédito tributário com os dados disponíveis da Administração Fazendária e do particular. Muitas vezes, somente na cobrança é que se tornam relevantes e se podem desvendar detalhes patrimoniais do devedor, visto que, até então, não se afiguravam essenciais às etapas anteriores do ciclo tributário, nem seus focos. Como ignorar informações dessa espécie, negando-lhes a produção de efeitos? Além de supervenientes, se desconsideradas ensejarão um quadro processual teatral. A Fazenda Pública estaria sequestrada em uma dimensão de informalidade criada pelo próprio devedor, obrigada a discutir e a dar tratamento solene a quem abandonou a realidade jurídica.

Essas razões justificam, outrossim, a prescindibilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Primeiro porque não se fala apenas de confusão patrimonial nesse cenário, mas de um extremo de ausência completa de separação jurídica entre as esferas do sucessor e sucedido. Elas se fundiram. Segundo porque, como regra, o IDPJ está aparelhado para instaurar a dúvida no procedimento executivo e transferir a crise de certeza para ambiente de contraditório amplo. No caso da sucessão, contudo, o grau de dúvida acerca da pessoa do sucessor e dos fatos deflagradores de sua responsabilidade é bastante reduzido. Essa relativa singeleza não justifica montar um procedimento ordinarizado. Nada impede, portanto, que o contraditório seja postergado para o momento seguinte à responsabilização dos sucessores de fato. Entende-se, nesse viés instrumental, que seria de plena admissão que o legislador optasse por modelo diverso do IDPJ.

ou o processo de execução extinguir-se-ia à falta de sujeito passivo” (CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 50)

O outro padrão de responsabilidade útil sob a perspectiva da lei de execuções fiscais seria a complexa, assim entendida como a responsabilidade que combina mais de um fundamento legal de imputação. Nesse gênero, estariam compreendidos os casos de **(a)** fraude fiscal estruturada; **(b)** devedor contumaz; e **(c)** sonegação fiscal e artifícios elisivos.

A primeira subcategoria se reportaria aos fenômenos empresariais que coordenam várias pessoas jurídicas com o objetivo de tornar o tributo incobrável. Para esta, já foi feito um esboço de um incidente típico de responsabilização (subseção 4.2, item b.2). No grupo dos devedores contumazes, para o qual se sugerem critérios como a opção por obter vantagem concorrencial mediante o acúmulo de dívidas elevadas ao longo de anos e difusas por várias inscrições, também já se sugeriu um arquétipo de incidente com características exclusivas (subseção 4.2, item b.1): se não comprovarem a capacidade de garantir o crédito ou a postulação de falência ou recuperação judicial anteriores à execução fiscal, os sócios administradores seriam sumariamente responsabilizados. A defesa destes seria, então, posterior e sujeita a maiores rigores de garantia. Por fim, na classificação da responsabilidade por sonegação e artifícios elisivos entrariam modelos residuais de ilícitos ou aqueles praticados individualmente. Neste caso, o incidente não teria por escopo tão tendente a responsabilizar novas pessoas, mas desfazer atos e negócios jurídicos que atinjam terceiros, inclusive servindo como forma de assegurar a prioridade do crédito tributário.

Diante da elaboração desses modelos de incidentes processuais, resta claro também que contra esses responsáveis não seria preciso que seus nomes constassem desde a gênese do título executivo extrajudicial. A decisão judicial seria o título complementar, aderente e aditivo ao primeiro.

Em suma, de acordo com esse projeto idealizado, os sujeitos passivos que poderiam não constar da certidão em Dívida Ativa seriam os **responsáveis processuais tributários**, classificados em dois grupos, o **dos sucessores (de responsabilidade simples)** e o **de responsabilidade complexa**. E, nesta última categoria, estariam as **responsabilidades fundadas em mais de um fundamento legal**, como ocorre nos casos de **fraude fiscal estrutura, devedores contumazes e sonegadores**. Para cada um, **haveria um incidente adequado para remediação**.

Como palavra final deste tópico, cumpre responder a última pergunta sobre os responsáveis. Estão sujeitos ao deferimento de providências urgentes, inclusive liminares, no curso do incidente? O que justifica a medida cautelar ou antecipatória é a probabilidade das alegações e o risco de frustração da execução fiscal. Desse modo, são requisitos típicos de uma tutela de cognição sumária, apta a ser formada em qualquer procedimento e fase. Assim, o fato

de inexistir um título definitivo contra os corresponsáveis no início do incidente em nada o torna incompatível com a tutela de urgência. Nesse sentido, recorde-se:

“A tutela cautelar, como se sabe, é fundada em cognição não exauriente e em fumus boni juris. Não se exige, para o provimento jurisdicional dessa natureza, a certeza do direito, mas justamente a probabilidade da sua existência. O crédito a ser acautelado não precisa ser dotado dos atributos de certeza e liquidez; essas condições são necessárias à tutela satisfativa (executória), não à cautelar.”⁹¹

E mais! Se bem pensado, a tutela jurisdicional de urgência vem justamente a suprir, provisoriamente, a inexistência do título definitivo:

“O princípio do título não é eliminado na emissão de provimento antecipatório (tutela provisória antecipada): as decisões respectivas antecipam o título [...]. O surgimento do efeito executivo dependerá da natureza do provimento ou da força da ação [...], e não do grau da cognição desenvolvida pelo órgão judiciário. É magnífica, a propósito, a seguinte síntese: ‘A execução da decisão antecipatória da tutela não é execução sem título permitida. Acreditamos que a decisão antecipatória de tutela, apesar de não estar relacionada como título executivo judicial, principalmente pelo seu conteúdo, cumpre o princípio de que não há execução sem título. Até porque a satisfação definitiva pode vir a ocorrer como consequência da confirmação dessa decisão.’”⁹²

Superado o óbice jurídico que poderia ser imposto, há também uma razão histórica. A tutela antecipatória surgiu no Código de Processo Civil de 1973⁹³, no ano de 1994, com a Lei nº 8.952, para contornar os problemas de distribuição do peso do tempo do processo entre autor e réu. A propósito, recorda Luiz Guilherme Marinoni:

“O procedimento ordinário (sem tutela antecipatória, como é óbvio), faz com que o ônus do tempo do processo recaia unicamente sobre o autor, **como se fosse ele o culpado pela [...] demora inerente à compreensão judicial dos litígios. Tal construção doutrinária é completamente alheia ao que ocorre na realidade social e no plano substancial, pois há direitos evidentes e não evidentes [...]. De nada adianta a doutrina continuar afirmando, retoricamente, que a justiça atrasada é uma injustiça, quando não há a mínima sensibilidade para se perceber que o processo sempre beneficia o réu que não tem razão.**”⁹⁴

Admitir, portanto, que algum procedimento seria, em tese, incompatível com um poder tão inerente e efetivador da jurisdição não apenas importaria em retrocesso como também sujeitaria a Fazenda Pública a tratamento discriminatório em face de todos os demais credores

⁹¹ MAIA, Marcelo Dantas Rosado. Comentários ao art. 1º da Lei n.º 8.397/1992. In CAMPOS, Rogério; COELHO, Flávia; e PEDROSA, Pablo – coords. **Microssistema de recuperação do crédito fiscal: comentários às Leis de Execução Fiscal e Medida Cautelar**. São Paulo: Thomson Reuters – RT, 2019. p. 387

⁹² ASSIS, Araken de. **Manual da Execução**. 21ª ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. p. 118.

⁹³ BRASIL. **Lei nº 5.869** (norma revogada). Institui o Código de Processo Civil. Diário Oficial da União - Seção 1 - 17/1/1973, Página 537 (Publicação Original).

⁹⁴ **Abuso de defesa e parte incontroversa da demanda**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 15 – 16.

que tem acesso pacífico à tutela de urgência. Legitima-se, nesses termos, a providência mesmo em face de corresponsáveis.

Essas são as conformações propostas para o processo executivo fiscal quando se reflete sobre o sujeito ativo, o sujeito passivo e o título executivo.

5 DEMAIS NECESSIDADES PARA UMA RESTRUTURAÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

O texto da Lei nº 6.830/1980 transmite aos seus leitores a imediata preocupação de agilizar o procedimento da execução fiscal. Conquanto a celeridade transposta para a realidade pudesse ser fator benéfico ao credor, parece questionável que a primeira impressão do regramento devesse ser esta. O processo de execução se norteia pelo interesse do credor, em favor do qual se afirma como satisfativo e transformador da realidade desconforme ao Direito. Nessa perspectiva, melhor seria se espelhasse a relevância da dívida que por ele é cobrada e a instrumentalidade que canaliza a sua coercitividade.

Um discurso assim se apoia – é verdade – sobre uma espécie de escala valorativa da prioridade de direitos levados a juízo, que reserva para a Dívida Ativa um dos espaços privilegiados. Absorve, nessa medida, uma distinção lícita, para não dizer natural, cujos critérios fomentadores seriam a repercussão social que os direitos têm e o maior grau de certeza com que se apresentam.

Sugerir exponenciar tal atividade comparativa no corpo da lei provocaria, como sói acontecer, um tensionamento no campo da isonomia, já nada pacífico nos moldes atuais. A vigência da Lei nº 6.830/1980 conta essa história, pois está marcada por uma torrente de denúncias sobre desigualdades, dentre as quais as de Humberto Theodoro Júnior. Ele se encarregou de condenar os privilégios que julga concedidos injustificadamente à Fazenda Pública:

“Assim, apenas para exemplificar, é odiosa a discriminação que a Lei n. 6.830 faz no tocante à intimação dos advogados das partes, exigindo que a intimação do representante da Fazenda seja sempre pessoal, enquanto o do executado continuará normalmente a ser intimado pela imprensa. O mesmo se dá com a substituição de bens penhorados, que, ao executado só é permitida em casos restritos e à Fazenda é franqueada em termos amplíssimos, sem qualquer motivação ou critério. Injustificável é, outrossim, a permissão constante do texto original da Lei, contra toda a tradição do nosso direito, de interromper-se a prescrição do crédito fazendário com o simples despacho da petição inicial, sem seguir-se a citação, podendo, ainda, tornar-se perpétua a suspensão do fluxo prescricional, caso não sejam localizados os bens a penhorar ou até mesmo o devedor para citação. Igual censura é de merecer a possibilidade, expressamente prevista, de cancelar a Fazenda a inscrição ilegal de Dívida Ativa, mesmo depois de ajuizada a execução, sem ônus para as partes, e outros absurdos privilégios semelhantes.”⁹⁵

Ele preza por rigorosa igualdade de tratamento, com pontualíssimas exceções, como a admissão de prazos mais extensos para as manifestações dos advogados públicos. Esclarece,

⁹⁵ THEODORO Jr, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 29

para tanto, que a necessidade de coletar informações pelas estruturas burocráticas justificaria a dilatação do lapso de manifestação.

Quanto ao mais, não vê razão para deixar de comunicar entre todos os procedimentos executivos dos demais credores as medidas de aperfeiçoamento introduzidas na execução fiscal. “O lógico e o razoável, a nosso ver, seria a introdução delas, em caráter geral, dentro do próprio Código de Processo Civil, o que beneficiaria todo e qualquer credor, [...] preservando, acima de tudo, a unidade do direito processual”⁹⁶.

James Marins reforça a crítica ao sustentar que os possíveis excessos tenham se afirmado a partir da aceitação acrítica de um “axioma da debilidade da Fazenda Pública” em face do contribuinte⁹⁷. Em suas palavras:

“Lamentavelmente, as insistentes distorções promovidas no Direito Tributário, predominantemente assimilado como tutor da arrecadação, promoveram sua conversão em mero Direito Arracadatório e logo suas premissas não comprovadas – sobretudo os axiomas da supremacia do interesse público sobre o particular e da debilidade da Fazenda Pública – passaram a presidir a criação e a aplicação das normas tributárias que passaram a ser tributário-arracadatórias. Nesse contexto é que se identifica a vulnerabilidade do contribuinte como paradoxo ao vetusto axioma da debilidade fazendária, que inevitavelmente deságua na relação processual estabelecida a partir dos conflitos existentes.”⁹⁸

A argumentação deságua, então, na proposta de que a tutela maior devesse fazer-se em favor do sujeito passivo, pois é ele que enfrenta barreiras de acesso à Justiça quando no outro polo está o Estado, um ente com estruturas montadas para a litigância habitual:

“A continuidade da questão dos obstáculos econômicos é o reconhecimento da existência de litigantes eventuais e litigantes habituais, bem como a vantagem que estes levam sobre os primeiros. Marc Galanter foi quem primeiro identificou essa segregação entre os litigantes, afirmando que dificilmente litigam em igualdade de condições pessoas que ocasionalmente recorrem a juízo e corporações com experiência judicial mais extensa (dentre as quais se pode incluir a Fazenda Pública). Para ele, as seguintes vantagens são abarcadas pelos litigantes habituais: melhor planejamento do litígio em razão da maior experiência com o Direito; economia de escala, por terem mais casos em juízo; possibilidade de desenvolver relações informais com os membros da instância decisória; possibilidade de diluição dos riscos da demanda por maior número de casos e de testar estratégias com alguns deles, de modo a garantir expectativas mais favoráveis nos casos futuros. É tamanha a vantagem dos litigantes habituais que o autor chega a identificar fenômeno diametralmente oposto ao da judicialização, ao alegar que os tribunais dos Estados Unidos são instâncias utilizadas pelas organizações para disciplinar os indivíduos e tirar proveito deles.

⁹⁶ Ibidem, p. 30.

⁹⁷ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. P. 16 - 17

⁹⁸ Ibidem, p. 19.

Discriminar positivamente os entes estatais, concedendo-lhes benefícios exclusivos, decorreria unicamente do reconhecimento da sua hipossuficiência. Porém, não é o que acontece.

[...]

Por fim, não podemos fugir à conclusão de que a Fazenda Pública é, em regra, um gigantesco litigante habitual.⁹⁹

Com arrimo nessa lição, conclui Paulo Cesar Conrado:

“Não temos dúvidas de que a Fazenda Pública, como titular do direito de ação da execução fiscal, é figura perfeitamente encartável no conceito de litigante habitual, extraíndo dessa posição um vasto leque de vantagens processuais de caráter prático, assim entendidas as que não decorrem de artificial estipulação legal.

Sua posição a priori privilegiada torna sem sentido a atribuição ex lege de vantagens adicionais, as quais, fosse o problema visto por essas luzes, teriam que ser reconhecidas em benefício do executado, o litigante que, por eventual, é posto no processo em posição de apriorística desigualdade”.¹⁰⁰

Nos comentários aportados, transparece a influência da experiência profissional de cada estudioso ou estudante do Direito na forma como enxergam a Fazenda Pública em juízo. Esse fenômeno (de pouco conhecimento da Fazenda Pública ou a oposição a ela) não pode ser ignorado para fins de estabelecimento de ressalvas. Três merecem ser apontadas.

Muitas das críticas ignoram que a litigância habitual, em execução fiscal, não constitui vantagem desejada para o ente público, pelo contrário! Implica retardo da arrecadação e esquadramento de todas as suas opções e funções administrativas pelo Poder Judiciário, tantas vezes em níveis de ingerência extremos.

A estrutura para litígios de que se socorre a União, embora tenha grandes dimensões, ainda assim está longe de caracterizar vantagem extraordinária. Na prática, compõe uma linha de frente a um número desproporcionalmente superior de descumprimentos tributários, não se podendo ignorar o poderio de grandes bancas de advogados na oposição. O volume de trabalho vem corroborar essa percepção. Nas grandes regiões brasileiras, em momentos de pico de atuação, há registros de que Procuradores da Fazenda Nacional tenham recebido, individualmente, mais de setecentos e, às vezes, mil processos de execução fiscal em um único mês. Para darem vazão, contam com estagiários e nenhuma assessoria. Portanto, a vantagem estrutural tende a ser ilusória, porque se dilui pelos grandes números com que lida.

Assume-se também como certa a vantagem de acesso à informação da Administração Fazendária. Neste ponto, se a literatura pátria descreve uma suposta existência de um indesejado

⁹⁹ FONTAINHA, Fernando de Castro. **Benefícios da Fazenda Pública**: Barreira ao acesso à justiça? Revista CEJ, Brasília, nº 30, jul – set. 2005. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/674/854>. Acesso em 13/3/2022.

¹⁰⁰ CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 115

axioma da vulnerabilidade da Fazenda Pública, a este se poderia contrapor com a **falta de onisciência da Fazenda Pública**. Com efeito, o território nacional não se lhe abre como um grande livro, com informações claras, precisas e relacionadas. Apresenta-se, em vez disso, como um universo imenso de sujeitos, atividades, bens e transações, impossível de acompanhar. Sob esse pressuposto, os contribuintes são convocados a cumprirem deveres instrumentais mínimos de fornecimento de informações ao ente público. O controle dos dados pertence, portanto, ao seu titular, com a agravante de que a tentativa de captação direta desse material que lastreia a tributação é desafiada por camadas de intimidade e informalidade da vida privada. Não é debalde, portanto, que terceiros relacionados sejam cada vez mais chamados a suprirem a falta de cooperação dos sujeitos passivos:

“[...] o direito tributário positivo brasileiro, ao dispor sobre como administrados devem colaborar com a administração tributária na consecução das funções de fiscalização e arrecadação de tributos, prescreve que não somente os contribuintes e responsáveis tributários devem realizar prestações positivas ou negativas pertinentes a deveres que instrumentalizam a verificação do cumprimento da legislação tributária, mas, também, que terceiros, que não fazem parte da relação jurídica tributária principal, informem dados alheios, de relevância tributária e, mais do que isso, constituam o crédito tributário dos contribuintes e responsáveis sobre quem são obrigados a informar e, não raramente, também efetuem o recolhimento dos valores dos tributos apurados aos cofres públicos.”¹⁰¹

Por isso, as mesmas prerrogativas processuais podem ter duas faces opostas. Pelo prisma do advogado, hão de ser encaradas como mecanismos de superproteção de um ente público que não deveria ser tratado como vulnerável. Plausível, em reverso, que se afigurem como anteparos a um excesso de garantismo que acoberte a falta de cooperação dos sujeitos passivos, se usadas as lentes da procuradoria fazendária. A opção por uma ou outra encontra justificativas razoáveis e realistas, de maneira que não excede o campo das escolhas legislativas que darão o tom mais ou menos rigoroso do sistema tributário. Ambas as perspectivas, porém, quer dos advogados, quer das procuradorias, não se mostram intoleráveis às raias da isonomia, bastando que a Lei dê o timbre adequado ao problema que se quer resolver.

Nesse raciocínio, importa pensar se, acatada a crítica às prerrogativas fazendárias, o sistema tributário sustentar-se-ia de pé. Partindo-se do pressuposto hipotético de que o modelo atual realmente padeceria de excessos de prerrogativas e axiomas fazendários, não seria paradoxal que, em vez de estar conseguindo, a execução não logrou romper as resistências dos devedores em juízo, mesmo que já declaradas infundadas? Desse modo, é de se questionar quais

¹⁰¹ MELLO, Henrique. **Os terceiros na sujeição passiva tributária e o alterlançamento**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 1.

seriam as repercussões de, neste momento, inverter as prerrogativas processuais. Supõe-se, pelo desvio do esperado que se verificou no padrão atual, que a ascensão do novo rumo (enxuto para o credor público) comprometeria ainda mais a efetividade da execução fiscal. Se assim for, ela se desprenderá de ser instrumento de restituição de igualdade entre os contribuintes pontuais e os não cooperadores. Permitir que um instrumento extremo como a execução fiscal chegue a esse ponto de deixar de dissuadir a inadimplência é uma desvirtuação.

Para os devedores, até já existe uma certa sensação de que o inadimplemento tributário pode aguardar pelo próximo programa de recuperação fiscal, viabilizado por parcelamentos e transações. A situação pode ser enxergada com naturalidade, pois a decisão de conceder benefícios fiscais está no âmbito das políticas fiscais, caso o legislador entenda salutar mitigar a carga tributária. Contudo, a mesma complacência não se pode ter no instrumento último de cobrança, como é a execução fiscal. Afinal, o inadimplemento por ela combatido deve sobejar certo grau de lesividade e, por isso mesmo, não pode permanecer, sobretudo no pensamento social, como desprovido de sanção.

Avanços nessa direção de recrudescimento da execução fiscal não podem ser confundidos com as opressões históricas de regimes autoritários. O processo de cobrança ainda não encontrou uma arquitetura satisfatória, e é o que se busca. O Brasil depende disso, pois, a par de ser um Estado Federativo, Democrático e Social de Direito, também é, estruturalmente, um Estado Fiscal, mediante o qual se angariam recursos para as promessas daquele.

Um ponto de partida para esse objetivo intensificador são as irradiações do princípio do interesse do credor na execução, que, aqui, recebe nova dimensão para especializar-se no princípio do interesse do credor público.

5.1 Irradiações do princípio do interesse do credor público: a preocupante falta de regras de prioridades de tramitação processual

Na execução fiscal, deveria ganhar especial relevo a força normativa da orientação legal de promover a execução no interesse do credor. De fato, se o credor público não conseguir recuperar o que é seu, menos ainda poderá fazer promessas ao jurisdicionado, desmoronando as construções sociais que dependem da confiança no cumprimento de acordos. Contudo, no cenário que se desenvolveu ao longo dos quarenta anos da Lei nº 6.830/1980, a serventia do princípio do interesse do credor é bastante tímida.

Há, basicamente, duas provas da falta de atenção com uma diretriz desse jaez, são elas: **(a)** o regulamento das prioridades processuais; e **(b)** os princípios do processo de execução.

O art. 1.048 do Código de Processo Civil¹⁰² defere prioridade de tramitação a processos em cujos polos se faça presente um idoso, uma pessoa portadora de doença grave, uma vítima de violência doméstica ou crianças e adolescentes. A vulnerabilidade física justifica o tratamento preferencial das pessoas com essas características, e isto não se põe em questão aqui.

O objetivo de trazer o dispositivo é apenas o de reparar como o ordenamento jurídico não avança para pensar nas necessidades específicas de cada subsistema processual. Se analisada a lei de cobrança da Dívida Ativa, que deveria promover o interesse do credor, nela inexistia qualquer previsão para que a Fazenda Pública peça prioridade a processos que repute de maior relevo.

Depois de respeitadas as prioridades das pessoas mais vulneráveis, custa compreender a razão de a própria Fazenda Nacional não dispor de meios legais para assegurar, em juízos privativos e especializados de execução fiscal, a prioridade dos processos que, para seus objetivos, mereceriam maior atenção e importância. Perceba-se a gravidade: nem dentro do habitat do Direito Processual Tributário, o ente público conseguiu que determinados interesses fazendários estivessem contemplados na ordem de processamento após os casos já consagrados pela legislação. Talvez nem tenha se apercebido da situação, estando, de ordinário, sujeito à ordem de conclusões que sucede a grande lista do § 2º do art. 12 do CPC/2015.

Uma dificuldade tão simples como esta revela quão superficial é o princípio de que a execução se desenvolve no interesse do credor. Deveras, até para definir os processos continentais das maiores necessidades fazendárias, a exequente pública não pode prescindir de persuadir o magistrado. Ora obtém a cooperação, ora, não.

5.2 Irradiações do princípio do interesse do credor público: seus subprincípios assecuratórios na execução fiscal

¹⁰² “Art. 1.048. Terão prioridade de tramitação, em qualquer juízo ou tribunal, os procedimentos judiciais:

I - em que figure como parte ou interessado pessoa com idade igual ou superior a 60 (sessenta) anos ou portadora de doença grave, assim compreendida qualquer das enumeradas no art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 ;

II - regulados pela Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 (Estatuto da Criança e do Adolescente) .

III - em que figure como parte a vítima de violência doméstica e familiar, nos termos da Lei nº 11.340, de 7 de agosto de 2006 (Lei Maria da Penha).

IV - em que se discuta a aplicação do disposto nas normas gerais de licitação e contratação a que se refere o inciso XXVII do caput do art. 22 da Constituição Federal.”

(BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: Diário Oficial da União - Seção 1 - 17/3/2015, Página 1, publicação original)

Conforme anunciado, no campo dos princípios também se reproduz a ausência de garantias protetivas do interesse do credor. Em especial, os princípios regentes da execução fiscal falham em fornecer uma orientação mais clara do emprego dos meios executivos e do regime do Direito Processual Tributário.

Considera-se, no ponto, que independentemente da força que se pretenda atribuir aos princípios, normativa ou não, seria incomum negar o quanto poderiam auxiliar no estabelecimento de uma nova forma de pôr a execução fiscal em prática.

A presença deles na argumentação forense é útil, desde que se faça uma ressalva. Antes de constituírem incentivos a uma desmedida atividade expansiva de criatividade, mais útil seria se fossem respeitados no sentido de que os princípios explícitos servem para impregnar os textos normativos da intenção que levou o Poder Legislativo a editar aquele ato. Juntos, compõem uma mensagem para o Poder Judiciário sugestiva da forma como a norma concreta deveria ser construída a partir da expectativa legislativa e da teleologia legal.

Sob perspectiva tal, essas diretrizes do sistema processual tributário viabilizariam o anseio de que da lei se faça uma leitura impactante não apenas sobre a gravidade do inadimplemento tributário, mas também sobre a importância de a interpretação judicial lubrificar as engrenagens dos meios executivos.

Para esse fim, o silêncio da Lei nº 6.830/1980 na explicitação de seus princípios especiais em nada contribui, pois leva à sua contenção por meio do conjunto dedicado às execuções em geral. Dentro deste, há aqueles princípios que realmente são gerais, mas não todos. Há, ainda, aqueles que precisam se especializar para atender o Direito Processual Tributário.

Esses fatores somados à falta de uniformidade do elenco, na dependência da doutrina, recomendam a filtragem legal.

De referência para dar a largada, duas listas de princípios são interessantes, quer pela abrangência, quer pela real utilidade das indicações.

Servindo-se da obra “estatuto jurídico do patrimônio mínimo” de Luís Edson Fachin, Fábio Brasilino apresenta um amplo catálogo dos princípios da execução judicial: **(a)** “nulla executio sine titulo” (não há execução sem título); **(b)** inércia ou demanda; **(c)** responsabilidade do exequente; **(d)** determinação legal ou judicial dos atos executivos; **(e)** documentalidade; **(f)** liquidez e certeza do título executivo; **(g)** responsabilidade do devedor; **(h)** interesse do credor; **(i)** escolha pelo credor do tipo de execução a ser ajuizada; **(j)** menor onerosidade da execução em face do executado; **(k)** relatividade quanto aos bens considerados impenhoráveis ou inalienáveis; **(l)** substituição a qualquer tempo do bem penhorado por outro menos oneroso; **(m)**

remição da execução a qualquer tempo; **(n)** a execução não pode levar o executado a condição indigna¹⁰³.

Fredie Didier, Leonardo Cunha, Paula Sarno e Rafael Oliveira, por sua vez, montam sua proposta de princípios da execução com os seguintes: **(a)** efetividade; **(b)** tipicidade e atipicidade dos meios executivos; **(c)** boa-fé processual; **(d)** responsabilidade patrimonial ou de que toda execução é real; **(e)** primazia da tutela específica ou da maior coincidência possível ou princípio do resultado; **(f)** contraditório; **(g)** menor onerosidade da execução; **(h)** cooperação; **(i)** proporcionalidade; **(j)** adequação e **(k)** autorregramento da vontade na execução¹⁰⁴.

Essa amostra doutrinária de princípios do processo de execução em geral traz uma série deles que podem permanecer implícitos na lei de cobrança da Dívida Ativa da União em virtude da subsidiariedade do Código de Processo Civil.

A par dos princípios gerais compatíveis, não foram encontrados outros que, à semelhança, cuidassem apenas do rito especial fiscal. Por isso, em um esforço propositivo, selecionaram-se os que incidiriam sobre o título executivo, a prescrição, o procedimento e meios executivos.

5.2.1 Princípio regente da prescrição

(a) Princípio das múltiplas contenções da prescrição: conquanto existam institutos de Direito Privado que se reproduzam em ramos do Direito Público, não podem ser confundidos a ponto de pretender-se a unificação de suas disciplinas.

Nem mesmo o art. 110 do Código Tributário Nacional¹⁰⁵ concede esse fundamento, pois veio para impedir que conceitos, institutos e formas do Direito Privado sejam alterados pela lei tributária quando esses elementos tenham sido utilizados para definir ou limitar competências tributárias. É dizer, os atos da vida privada se realizam com a confiança de que o Direito os compreenderá do mesmo modo, dando previsibilidade sobre o enquadramento dos fatos praticados a determinada incidência da norma jurídica. Trata-se de apreender a realidade, respeitando o ato desejado pelas partes. Nesse caso, o máximo que o Direito Tributário pode fazer é imputar efeitos próprios, mas não deformar o próprio ato.

¹⁰³ BRASILINO, Fábio. **Bem jurídico empresarial:** função social, preservação da empresa e proteção ao patrimônio mínimo empresarial. São Paulo: Método, 2020. p. 42 – 43.

¹⁰⁴ **Curso de Direito Processual Civil**, vol 5: Execução. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 67 – 88.

¹⁰⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 5 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União - Seção 1 - 27/10/1966, Página 12451 (Publicação Original).

Situação diversa é a dos institutos do Direito Tributário que regem em estado de independência a este, sem estarem fincados em um suporte direto dos atos praticados na vida privada. Nesses casos, ainda que as denominações e as finalidades se assemelhem, os institutos não serão idênticos.

Assim ocorre com a prescrição e a decadência do crédito tributário. São causas extintivas da relação jurídica tributária, sem qualquer efeito sobre o ato dos particulares que deflagrou o fato gerador. Ademais, a disciplina do efeito do tempo no Direito Tributário não se confunde com os conceitos que dão lastro à competência tributária. Espera-se, então, o desprendimento do Direito Tributário do Direito Civil, em respeito à autonomia de ambos.

Uma das particularidades mais relevantes é a distinção de que, no Direito Tributário, os prazos prescricionais podem ser interrompidos e suspensos sem limite de vezes, conforme as causas legais se verifiquem. Portanto, cada adesão a parcelamento fiscal importará em interrupção, sem prejuízo de sua nova ocorrência quando for despachada a citação na execução fiscal. O cômputo do prazo prescricional pode ser zerado e ficar impedido enquanto houver bens na execução fiscal. Assim, diferentemente do Direito Civil, comporta múltiplas causas de suspensão e interrupção no prazo prescricional.

As mesmas razões da autonomia entre os ramos jurídicos poderiam justificar a cogitação de que haveria mais um princípio sobre a prescrição, o da irrenunciabilidade. A dúvida aqui seria apenas se, de fato, teria a abertura e as características de um princípio, pois, em uma análise de passagem, teria aparência de regra geral tributária, cuja sanção seria de licitude/ilicitude, sem convivência com outras possibilidades: a renúncia da prescrição é ilícita.

5.2.2 Princípios regentes do título executivo:

(b) Princípio da expansão híbrida do título executivo: nenhuma execução pode ser iniciada sem um título executivo correspondente. No entanto, quando no curso da execução fiscal se verificar que terceiros atuaram decisivamente para prejudicar o adimplemento tributário, em conluio com o contribuinte, ensejando hipóteses de responsabilidade processual tributária, a imputação dessas pode ser feita mediante decisão judicial, por via incidental ou não, com efeitos imediatos no processo. Admite-se, desse modo, que o título executivo extrajudicial possa ser aditado por um complemento judicial em matéria de responsabilidade.

É possível que se entenda haver uma quebra de tradição ou de paradigmas teóricos nessa ideia, mas, na prática, o subsistema funciona predominantemente assim. Ademais, se bem

pensado, em matéria de execução, cada vez mais se experimentam grandiosas modificações, como o sincretismo com a fase de conhecimento.

Em relação ao título, defendeu-se tão somente, aqui, a possibilidade de que ele se projete em direção àqueles que, reconhecidamente por decisão judicial, associaram-se ao devedor original para prejudicar o crédito tributário, mediante artifícios ilícitos. A proporcionalidade admite que não arquem apenas com os benefícios auferidos com essa postura, mas também com os mesmos ônus, participando solidariamente do polo passivo.

(c) Princípio da seletividade: constante no art. 20-C da Lei nº 10.522/2002¹⁰⁶, consiste na possibilidade de condicionar o ajuizamento da execução fiscal à existência de indicadores patrimoniais positivos dos devedores. Poderia, em complemento, discriminar uma consequência de menor extensão, que é a possibilidade de a responsabilidade processual tributária ser requerida contra apenas parte dos devedores solidários, a depender da capacidade de satisfazerem o crédito tributário.

5.2.3 Princípios regentes das técnicas e meios executivos:

(d) Princípio da vedação ao *non factibile*: O conceito central se deve à construção teórica de Marcos Youji Minami, visando a designar a proibição de que o juízo não efetive determinado título executivo com fundamento na falta de técnica executiva adequada. Traçando um paralelo com a proibição do *non liquet*, leciona:

“No Brasil, ao juízo é defeso deixar de julgar, alegando não estar convencido da tese vencedora ou não saber qual o direito aplicável ao caso. Mas é preciso ir além.

A vedação ao *non liquet* gera uma consequência lógica. Em regra, não se pode permitir que o judiciário deixe de efetivar prestação certificada em uma decisão ou em título executivo extrajudicial com a justificativa de não ser possível essa realização – o que aqui se batiza de vedação ao *non factibile*. Proibir o *non liquet*, mas permitir o *non factibile* seria uma contradição. [...]

A expressão *non factibile* não advém de nenhum brocardo latino consagrado, mas da tradução, em latim, de algo como não factível. A locução traduz certa abstração, equivalendo a: determinado acontecimento (no caso a realização do título executivo) não é viável, exequível, possível. Preferiu-se não utilizar essa expressão em português para se fazer um paralelo com o *non liquet* e sua vedação, facilitando, dessa forma, a veiculação da ideia.

A proibição do *non factibile* é decorrência lógica do devido processo legal e da própria razão de criação do judiciário encontrando ainda respaldo na efetividade. Nesse aspecto, mesmo havendo mecanismos para impedir o *non liquet*, se o comando do

¹⁰⁶ BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 22/7/2002, Página 1 (Publicação Original).

dispositivo não se concretizar por ausência de técnica executiva, ocorreria, ainda assim, vedação de acesso à justiça.”¹⁰⁷

Pode-se vislumbrar, então, a formação de um ideal de cooperação maior na satisfação do crédito tributário, para que o objetivo não seja apenas o de extinguir a execução fiscal, mas o de alcançar os resultados de satisfação de interesses.

(e) Princípio da coadjuvação de medidas atípicas: com este, pretende-se reconfigurar o entendimento de que medidas executivas atípicas são incompatíveis com a execução fiscal ou são desproporcionais ao seu fim. Na realidade, a distinção aplicada ao credor público o coloca em situação de desvantagem em relação aos demais credores.

O princípio retifica, assim, orientação desse vetor para defender que, embora as medidas atípicas não devam ser a regra geral ou a prioridade da exequente, estão condicionadas apenas à demonstração de sua adequação e necessidade, ainda quando não tenha ocorrido o esgotamento dos meios típicos.

(f) Princípio da efetividade (à luz da instrumentalidade do processo): Mais do que a noção de uma necessidade abstrata de produzir resultados, esse princípio deveria ser compreendido também como uma mentalidade de aplicar os meios executivos. Com consectários específicos, deveria abranger legalmente a seguinte releitura:

“Segundo Marcelo Lima Guerra, o direito fundamental à tutela executiva exige um sistema de tutela jurisdicional ‘capaz de proporcionar pronta e integral satisfação a qualquer direito merecedor de tutela executiva’. Mais concretamente, significa que: a) a interpretação das normas que regulamentam a tutela executiva tem de ser feita no sentido de extrair a maior efetividade possível; b) o juiz tem o poder-dever de deixar de aplicar uma norma que imponha uma restrição a um meio executivo, sempre que essa restrição não se justificar como forma de proteção a outro direito fundamental; c) o juiz tem o poder-dever de adotar os meios executivos que se revelem necessários à prestação integral da tutela executiva.”¹⁰⁸

(g) Princípio da imediata inovação: se ao crédito fiscal se reconhece uma posição privilegiada dentre os direitos levados à execução, consoante já se verifica no Código Tributário Nacional (art. 186) e nos concursos de credores (art. 186, parágrafo único), forçoso será admitir a existência, já atual, de uma implícita determinação para que eventuais técnicas e meios executivos mais efetivos, experimentados de forma superveniente nos demais regimes de execução, sejam imediatamente comunicados ao modelo fiscal.

¹⁰⁷ MINAMI, Marcos Youji. **Da vedação ao non factibile:** uma introdução às medidas executivas atípicas. Salvador: Juspodivm, 2020. p. 131 – 132.

¹⁰⁸ DIDIER, Fredie et al. **Curso de Direito Processual Civil**, vol. 5: execução. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 68.

5.2.4 Princípios regentes do procedimento especial fiscal:

(h) Princípio da inoponibilidade de sigilo fiscal às procuradorias fazendárias: O trabalho na administração fazendária exige o manuseio de informações econômicas e patrimoniais dos sujeitos passivos. Os órgãos dessa estrutura (Receita Federal do Brasil, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional) compõem um fluxo desses dados sigilosos, conforme avança a cobrança administrativa em direção à cobrança forçada.

Embora se pudesse falar em transferência de sigilo das informações entre eles, isto não quer dizer que cada um não tenha, por si, idêntica prerrogativa de acesso direto aos correspondentes meios, fontes e elementos de prova. Como já foi dito, cada órgão aprecia a informação a partir de perspectivas um tanto distintas, a justificar que possa consultar e completar as informações recebidas a partir das próprias necessidades.

Dessa maneira, a questão do sigilo fiscal das informações, quer na lei, quer na doutrina pátria, não poderia ser cuidada sob a perspectiva exclusiva da Receita Federal do Brasil, impondo à Procuradoria da Fazenda Nacional uma construção sistêmica de normas para justificar aquilo que lhe é tão essencial quanto aos demais órgãos fazendários.

Cabe, dessa feita, registrar um princípio que norteie o uso das informações sigilosas e a sua coleta diretamente pelo órgão de atuação judicial da União para uso nas execuções fiscais.

(i) Princípio da isonomia (à luz da instrumentalidade da cobrança): a igualdade material ilumina a tarefa jurídica de decidir quais situações legitimam tratamentos distintos pelas leis nacionais. Era de se esperar que, na cobrança da Dívida Ativa, o princípio tampouco haveria de se comportar de forma indiferente. Cogita-se, por isso, de sua importância para inspirar a ramificação de procedimentos de acordo com a complexidade e o vulto dos casos. Por força deste é que se propôs, em linhas precedentes, que inadimplementos operacionalizados por condutas elisivas e evasivas fossem remediados por incidentes mais gravosos.

Há um estudo bastante pertinente que mergulha nessa preocupação de conjugar isonomia e adequação da cobrança, elaborado pela Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, no contexto do projeto de “Macrovisão do Crédito Tributário”, coordenado pelos juristas Eurico Marcos Diniz de Santi, Roberto Vasconcelos, Paulo Conrado e Renata Belmonte.

Dentre as sugestões de alterações pontuais legislativas resultantes, mencione-se a competência dos juizados especiais ou de juízos especializados para processar feitos de menor

valor. Mais uma conclusão digna de nota é a diferenciação de ritos processuais de acordo com a forma de constituição do crédito, pois os lançados de ofício suscitarão mais defesas do que os declarados, interessando, nessa medida, que a via processual contenha maior permeabilidade à cognição incidental.

(j) Princípio da progressividade das ações de defesa: enuncia-se pela admissão de que as defesas apresentadas pelo contribuinte progridam em consonância com o estágio do ciclo de existência jurídica do tributo. Assim, as ações preventivas não se tornam supervenientemente inadequadas ao questionamento de créditos constituídos após os seus ajuizamentos. Tampouco as ações antiexacionais repressivas, anulatória e de embargos à execução, conflitariam em litispendência se o sujeito passivo tivesse a oportunidade e os meios legais de promover a respectiva fungibilidade. Essa é a vocação do princípio.

Recorde-se, para evitar maiores repetições, o que foi dito a respeito quando o presente estudo esmiuçou a influência do ciclo de existência jurídica do tributo na estruturação do processo que o instrumentaliza. Cabe, então, a remissão ao item 3.3.

(k) Princípio da acessibilidade do leilão: a capacidade de alienar bens no âmbito dos processos executivos favorece ambas as partes. A União ou a Fazenda Pública, de modo mais evidente, conseguirá o efeito prático de converter bens em dinheiro, satisfazendo a prestação dessa natureza – pecuniária. Ao devedor, igualmente, porque, vezes há que somente dispõe de bens de menor liquidez. Se as chances de êxito em leilão aumentam, as de aceitar o bem em garantia da execução fiscal também, favorecendo o efeito suspensivo da execução fiscal.

Desse modo, quanto menos burocratizado com normas intrincadas, mais propagandeado e quanto menores os riscos de desfazimento dos atos, mais acessível o leilão será aos leigos interessados nos bens, que, eventualmente, não possam contratar a intermediação de assessoria empresarial. Esse público ainda precisa ser alcançado. Como sugestão a ser melhor refletida, o fórum, auxiliado pela Ordem dos Advogados do Brasil, poderia manter uma comissão consultiva em favor desses interessados não intermediados, publicando-se com dias de antecedência todos os resultados vinculantes das consultas feitas.

(l) Princípio da proteção da preferência do crédito fiscal: um último aspecto bastante incômodo no âmbito das execuções fiscais é o da forma de assegurar a prioridade do crédito tributário em face dos demais que são preteridos por lei em seu favor. Se bem observado, inexistente qualquer mecanismo de clara admissão para que a União (Fazenda Pública) intervenha em processos de outros credores, a fim de repelir ameaças às suas garantias patrimoniais, quando o devedor lhes for comum. O instrumento da intervenção anômala, por exemplo,

previsto no art. 5º da Lei nº 9.469 ⁽¹⁰⁹⁾ sempre foi interpretado do modo mais estrito possível, limitando a participação do ente público a uma espécie de assistência simples. Isso não basta. A capacidade de interferir no resultado e defender os interesses precisa ser elevada.

Um princípio como o ora defendido orientaria a inserção, no corpo legal, de um incidente processual de intervenção em qualquer processo que demande a defesa direta da preferência do crédito fiscal sobre outro que comprometa o patrimônio do devedor comum.

Com esse novo marco principiológico, encerra-se a investigação, dentro do recorte monográfico preestabelecido, das necessidades do exequente e do processo de execução, visando a conciliá-las juridicamente.

¹⁰⁹ BRASIL. **Lei nº 9.469**, de 10 de julho de 1997. [...]; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, entes da administração indireta; [...]. Diário Oficial da União - Seção 1 - 11/7/1997, Página 14704 (Publicação Original).

6 CONCLUSÃO

Todo o trabalho foi desenvolvido com o escopo de constatar a situação atual do processo de execução fiscal, analisando os desafios que enfrenta, e de buscar quais peculiaridades, típicas de sua natureza, deveriam estar – mas não estão – refletidas na legislação de regência. Viu-se, então, as características do credor, do devedor e do título executivo, para, **a cada tópico estudado, propor novos paradigmas, se necessários, e propriedades de uma lei de execuções fiscais.**

Esse método revelou ou, na realidade, confirmou as hipóteses iniciais de que a União **não dispõe de instrumento adequado para a cobrança de dívidas fiscais**, as quais encontram lugar de destaque no ordenamento jurídico. Isto porque, da perspectiva atual, a Lei nº 6.830/1980 foi incapaz de refletir mesmo os aspectos que pertençam à natureza do Direito Processual Tributário.

Registre-se, então, que, embora contenha normas mistas, de natureza processual e material, em relação a estas deixou de atender à exigência constitucional de lei complementar para abordar a prescrição e a responsabilidade dos sujeitos passivos.

Além disso, até mesmo pelo descompasso entre o início da vigência legal e o advento de nova Constituição oito anos depois, a normatização da atividade de cobrança tardou quase trinta anos para começar a perceber as necessidades específicas de uma procuradoria fazendária, o que se espelhou nas alterações das Leis Federais nº 10.522/2002 e da Lei nº 13.327/2016.

E, no ponto mais preocupante, constata-se que a principal estratégia de recuperação do crédito tributário em casos extremos, a de responsabilizar participantes de conluíus, fraudes, simulações, sonegações e elisões (no sentido de utilizar formas lícitas para alcançar finalidades ilícitas), padece com as maiores inseguranças do sistema processual tributário. É como se a Fazenda Pública, os advogados, os magistrados e o meio acadêmico, cada qual falasse um idioma distinto na matéria. Por isso, as vias de responsabilização, as normas fundamentais e a desatenção com os fins da execução, inclusive o de dissuadir mecanismos fraudulentos de resistência ilícita, sofrem com o silêncio legal, propício para o cenário caótico atual.

Acredita-se que o presente estudo tenha feito propostas resolutivas para esse diagnóstico principal. A ter de destacar os principais esforços realizados, seria possível dizer que se alcançou um nível razoável de sistematização da execução fiscal, devidamente inserta no regime próprio de Direito Processual Tributário.

Nesse contexto, foram formuladas duas sugestões centrais.

A primeira diz respeito a uma nova categorização das responsabilidades dos sujeitos passivos, uma genuinamente “processual tributária”. Essa “**responsabilidade processual tributária**” foi pensada para os casos que escapam das forças do Código Tributário Nacional, sobretudo os que exigem tratamento de **situações de fato irregulares**. Suas subclasses seriam as dos **sucessores de fato (responsabilidade de fundamentação simples)** e as de **responsabilidade de fundamentação complexa**, abarcantes de ilícitos diversos. É dizer, compreensivas das **fraudes fiscais estruturadas**, das solidariedades dos administradores em casos de pessoa jurídica **devedora contumaz** e, por fim, das hipóteses **residuais de sonegação fiscal** e demais artifícios. Para cada complexidade, almejou-se uma via incidental de responsabilização com gravidade ascendente.

A segunda recomendação consistiu na consolidação de princípios específicos da execução fiscal, os quais auxiliariam no seu emprego prático, sobretudo se constassem em lei. Foram delimitados quatro agrupamentos úteis, de imediato: **(a)** como **princípio regente da prescrição**, indica-se o das múltiplas contenções da prescrição; **(b)** quanto aos **princípios concernentes ao título executivo**, o da expansão híbrida do título executivo e o da seletividade; **(c)** nos **princípios regentes das técnicas e meios executivos**, foram mencionados o da vedação ao *non factibile*, o da coadjuvação de medidas atípicas, o da efetividade (à luz da instrumentalidade do processo) e o da imediata inovação; **(d)** por derradeiro, cabe assinalar os cinco **princípios regentes do procedimento especial fiscal**, a saber, os da inoponibilidade de sigilo fiscal às procuradorias fazendárias, da isonomia (à luz da instrumentalidade da cobrança), da progressividade das ações de defesa, da acessibilidade do leilão e da proteção da preferência do crédito fiscal.

Tendo deixado, ainda, outras deduções e considerações ao longo do texto, o trabalho dá por concluída a tarefa de sistematizar e oferecer um modelo reestruturador da execução fiscal, atento à sua instrumentalidade em prol de satisfazer o interesse do credor. Tudo, claro, dentro da circunscrição de seu objeto de pesquisa.

O aprofundamento das questões defensivas, de garantias e de detalhes procedimentais precisariam de estudos apartados e, para que recebam a devida atenção, não compuseram o presente estudo. O recorte não se confunde, portanto, com um descaso proposital e direcionado a esse importante eixo do processo.

REFERÊNCIAS

- ASSIS, Araken. **Manual da Execução**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.
- BECHO, Renato Lopes. **Execução fiscal: análise crítica**. São Paulo: Noeses, 2018.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº 3.689**, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. Diário Oficial da União: Seção 1 - 13/10/1941, Página 19699 (Publicação Original).
- BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 5 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União - Seção 1 - 27/10/1966, Página 12451 (Publicação Original)
- BRASIL. **Lei nº 6.830**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 24/9/1980, Página 19051 (Publicação Original).
- BRASIL. **Lei nº 9.469**, de 10 de julho de 1997. Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, antes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei nº 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 11/7/1997, Página 14704 (Publicação Original).
- BRASIL. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 22/7/2002, Página 1 (Publicação Original).
- BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União: Diário Oficial da União - Seção 1 - 17/3/2015, Página 1 (Publicação Original).
- BRASILINO, Fábio. **Bem jurídico empresarial: função social, preservação da empresa e proteção ao patrimônio mínimo empresarial**. São Paulo: Método, 2020.
- BUENO, Cássio Scarpinella. **Mandado de segurança impetrado por filial e o novo art. 253, II, do Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.scarpinellabueno.com/images/textos-pdf/014.pdf>. Acesso em 13/12/2021.
- _____. **O Poder Público em juízo: uma proposta de sistematização**. Disponível em: <http://www.scarpinellabueno.com/images/textos-pdf/018.pdf>. Acesso em: 13/12/2021.
- CAMPOS, Rogério; COELHO, Flávia Palmeira de Moura; e PEDROSA, Pablo Galas. **Microsistema de Recuperação do Crédito Fiscal: comentários às Leis de Execução Fiscal e Medida Cautelar Fiscal**. Thomson Reuters Brasil, 2019.
- CASTRO, Aldemario Araújo e MACEDO, Rommel (org). **Advocacia pública federal: afirmação como função essencial à justiça**. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2016.
- CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2017

_____. **Perspectivas do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil.** Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf>. Acesso em 27 de outubro de 2021.

COSTA, Priscila Martinho *et al.* **Advocacia Pública: temas atuais.** Pará de Minas – MG: VirtualBooks Editora, 2018.

CUNHA, Paulo Ferreira da. **Iniciação à metodologia jurídica: memória, método e Direito.** Coimbra: Almedina, 2009.

DIDIER Jr. Fredie. **Curso de Processo Civil**, vol. 1: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento. Salvador: Juspodivm, 2015.

DIDIER, Fredie et al. **Curso de Direito Processual Civil**, vol. 5: execução. Salvador: Juspodivm, 2019.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo.** 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Conceito de norma jurídica como problema de essência.** São Paulo: Saraiva, 2019.

FONTAINHA, Fernando de Castro. **Benefícios da Fazenda Pública: Barreira ao acesso à justiça?** Revista CEJ, Brasília, nº 30, jul – set. 2005. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/674/854>. Acesso em 13/3/2022.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos.** São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro.** 13ª ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição.** 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MELLO, Henrique. **Os terceiros na sujeição passiva tributária e o alterlançamento.** São Paulo: Noeses, 2020.

MINAMI, Marcos Youji. **Da vedação ao *non factibile*: uma introdução às medidas executivas atípicas.** Salvador: Juspodivm, 2020.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** Coimbra: Almedina, 2015.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito Processual Tributário.** 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (coords). **Relatório da Pesquisa Dimensão Executiva da Macrovisão do Crédito Tributário**. Fundação Getúlio Vargas. Escola de Direito. São Paulo, 2016. Fonte: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/relatorio_-_nef_-_lef.docx. Acesso em 21 de novembro de 2018.

SEEFELDER, Claudio; CAMPOS, Rogério (coords). **Constituição e Código Tributário Comentados sob a ótica da Fazenda Nacional**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

SILVA, Thiago Moreira da (coord). **Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Execução fiscal**. Brasília: ESAF, 1984.

THEODORO Jr, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 13^a ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TOFFOLI, José Antônio Dias (org). **30 anos da Constituição Brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

VERGUEIRO, Camila Campos. **Obrigação Tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

**APÊNDICE – Registro histórico dos julgamentos relevantes sobre os dispositivos da Lei
nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**

Artigo	Assunto	Julgamentos
1º	Sujeição ativa e Subsidiariedade do CPC	<p>Subsidiariedade do CPC:</p> <p>13. Tese jurídica firmada: "O art. 782, §3º do CPC é aplicável às execuções fiscais, devendo o magistrado deferir o requerimento de inclusão do nome do executado em cadastros de inadimplentes, preferencialmente pelo sistema SERASAJUD, independentemente do esgotamento prévio de outras medidas executivas, salvo se vislumbrar alguma dúvida razoável à existência do direito ao crédito previsto na Certidão de Dívida Ativa - CDA.".</p> <p>[...]</p> <p>15. Recurso julgado sob a sistemática do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015 e art. 256-N e seguintes do Regimento Interno deste STJ.</p> <p>(REsp 1807180/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/02/2021, DJe 11/03/2021)</p>
2º	Dívida ativa e inscrição	<p>Suspensão da prescrição por 180 dias:</p> <p>1. A norma contida no art. 2º, § 3º da Lei 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão-somente às dívidas de natureza não-tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN.</p> <p>(EResp 657.536/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/03/2008, DJe 07/04/2008)</p> <p>IX. Não é vedado, ao Procurador da Fazenda Nacional que emitiu a certidão de dívida ativa, atuar como representante judicial da Fazenda Nacional, na respectiva execução fiscal.</p> <p>(REsp 1311899/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2021, DJe 02/03/2021)</p> <p>ADIs 5881, 5886, 5890, 5925, 5931, 5932:</p> <p>Inconstitucionalidade do art. 20-B, § 3º, II, na parte que dispõe sobre a indisponibilidade de bens por meio da averbação pré-executória da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos.</p> <p>ADI 5135:</p> <p>Constitucionalidade do protesto de CDA.</p>

		<p>TESE REPETITIVA</p> <p>32. Para fins dos arts. 1.036 e seguintes do CPC, fica assim resolvida a controvérsia repetitiva: "A Fazenda Pública possui interesse e pode efetivar o protesto da CDA, documento de dívida, na forma do art. 1º, parágrafo único, da Lei 9.492/1997, com a redação dada pela Lei 12.767/2012".</p> <p>(REsp 1686659/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2018, DJe 11/03/2019)</p> <p>1. Os créditos rurais originários de operações financeiras, alongadas ou renegociadas (cf. Lei n. 9.138/95), cedidos à União por força da Medida Provisória 2.196-3/2001, estão abarcados no conceito de Dívida Ativa da União para efeitos de execução fiscal - não importando a natureza pública ou privada dos créditos em si -, conforme dispõe o art. 2º e § 1º da Lei 6.830/90, verbis: [...]</p> <p>6. [...] Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.</p> <p>(REsp 1123539 RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)</p>
3º	Presunção relativa de certeza e liquidez	<p>STJ, Súmula nº 393:</p> <p>A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. (SÚMULA 393, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 07/10/2009)</p> <p>Decote da CDA:</p> <p>3. Pacífico o entendimento segundo o qual a alteração do valor constate da CDA em decorrência da configuração do excesso de execução não macula a liquidez nem a exigibilidade do referido título executivo, contanto que a quantia devida possa ser aferida por meros cálculos aritméticos, hipótese em que o valor excessivo deve ser decotado do débito cobrado, sem a necessidade de retificação ou substituição da certidão. Precedentes: REsp 1.115.501/SP (repetitivo), Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 30/11/2010.</p> <p>(AgInt nos EREsp 1878663/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/09/2021, DJe 16/09/2021)</p> <p>1. O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em</p>

		<p>legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).</p> <p>9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1115501/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 30/11/2010)</p> <p>CONCLUSÃO 16. A constatação, em processo judicial, de que a Certidão de Dívida Ativa possui valor inscrito a maior - em desacordo, portanto, com o montante apurado na época do lançamento -, passível de regularização mediante simples decote do excesso, não impede a retificação nos próprios autos da Execução Fiscal, mesmo após a decisão judicial de mérito. Tal providência constitui simples cumprimento da determinação judicial, que torna desnecessária a anulação da CDA e do respectivo processo. (REsp 1626287/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2021, DJe 14/05/2021)</p>
4º	Sujeição passiva e responsáveis	<p>2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).</p> <p>3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009)</p> <p>VII. Tese jurídica firmada: "O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não</p>

		<p>deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN."</p> <p>[...]</p> <p>IX. Recurso julgado sob a sistemática dos recursos especiais representativos de controvérsia (art. 1.036 e seguintes do CPC/2015 e art. 256-N e seguintes do RISTJ). (REsp 1377019/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2021, DJe 29/11/2021)</p> <p>4. Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "dissolução irregular" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. "Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio". O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.</p> <p>[...] 7. [...] Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1371128 RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/09/2014, DJe 17/09/2014)</p> <p>PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DO DEVEDOR. A pessoa jurídica não tem legitimidade para interpor recurso no interesse do sócio. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08. (REsp 1347627/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/10/2013, DJe 21/10/2013)</p> <p>2. A discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual "o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei".</p> <p>3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a</p>
--	--	---

		<p>responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial.</p> <p>6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.</p> <p>(REsp 1355812/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013)</p> <p>RECURSO ESPECIAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. RESPONSABILIDADE DOS ACIONISTAS CONTROLADORES, DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO FUNDADA NO ART. 8º DO DECRETO-LEI N. 1.736/1979. NORMA COM STATUS DE LEI ORDINÁRIA. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1967. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL PRETÉRITA RECONHECIDA.</p> <p>1. A controvérsia veiculada no presente recurso especial diz respeito ao reconhecimento da responsabilidade tributária solidária entre a sociedade empresária e os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado, por débitos relativos ao IRPJ-Fonte, com suporte no art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979, independentemente dos requisitos previstos no art. 135, III, do CTN, que exige a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.</p> <p>2. A ordem constitucional anterior (CF/67) à Constituição Federal de 1988 exigia lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria tributária, nas quais se inclui a responsabilidade de terceiros.</p> <p>3. O Decreto-Lei n. 1.736/1979, na parte em que estabeleceu hipótese de responsabilidade tributária solidária entre a sociedade e os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado (art. 8º), incorreu em inconstitucionalidade formal na medida em que disciplinou matéria reservada à lei complementar.</p> <p>4. Registre-se, ainda, que o fato de uma lei ordinária repetir ou reproduzir dispositivo de conteúdo já constante de lei complementar por força de previsão constitucional não afasta o vício a ponto de legitimar a aplicação daquela norma às hipóteses nela previstas, tendo em vista o vício formal de inconstitucionalidade subsistente.</p> <p>5. Declaração, incidenter tantum, da inconstitucionalidade pretérita do art. 8º do Decreto-Lei n. 1.736/1979.</p>
--	--	--

		<p>(AI no REsp 1419104/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, CORTE ESPECIAL, julgado em 21/06/2017, DJe 15/08/2017)</p> <p>9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”</p> <p>(RE 608872, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-219 DIVULG 26-09-2017 PUBLIC 27-09-2017)</p> <p>TEMA 961/STJ</p> <p>Tese: "Observado o Princípio da Causalidade, é cabível a fixação de honorários advocatícios em exceção de pré-executividade quando o sócio é excluído do polo passivo da execução fiscal que não é extinta."</p> <p>EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO AO SÓCIOS GERENTES. INDEFERIMENTO. DISTRATO SOCIAL REGISTRADO NA JUNTA COMERCIAL. VERIFICAÇÃO DA REGULARIDADE DA DISSOLUÇÃO.</p> <p>I - O distrato social, ainda que registrado na junta comercial, não garante, por si só, o afastamento da dissolução irregular da sociedade empresarial e a consequente viabilidade do redirecionamento da execução fiscal aos sócios gerentes.</p> <p>II - Para verificação da regularidade da dissolução da empresa por distrato social, é indispensável a verificação da realização do ativo e pagamento do passivo, incluindo os débitos tributários, os quais são requisitos conjuntamente necessários para a decretação da extinção da personalidade jurídica para fins tributários. Precedentes: REsp n. 1.764.969/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 28/11/2018 e REsp n. 1.734.646/SP, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 13/6/2018.</p> <p>III - Recurso especial provido.</p> <p>(REsp 1777861/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/02/2019, DJe 14/02/2019)</p> <p>4. É aplicável o regime dos precatórios às sociedades de economia mista prestadoras de serviço público próprio do Estado e de natureza não concorrencial. Precedentes. 5. Ofensa aos princípios constitucionais do sistema financeiro e orçamentário, em especial ao da legalidade orçamentária</p>
--	--	---

		<p>(art. 167, VI, da CF), aos princípios da independência e da harmonia entre os Poderes (art. 2º da CF) e ao regime constitucional dos precatórios (art. 100 da CF). 6. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada procedente.</p> <p>(ADPF 387, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 23/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-244 DIVULG 24-10-2017 PUBLIC 25-10-2017)</p>
5º	Competência para processar e julgar a execução fiscal	<p>Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Competência da Justiça do Trabalho. Alcance do art. 114, VIII, da Constituição Federal. 1. A competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da Constituição Federal alcança apenas a execução das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir. 2. Recurso extraordinário conhecido e desprovido.</p> <p>(RE 569056, Relator(a): MENEZES DIREITO, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-236 DIVULG 11-12-2008 PUBLIC 12-12-2008 EMENT VOL-02345-05 PP-00848 RTJ VOL-00208-02 PP-00859 RDECTAB v. 16, n. 178, 2009, p. 132-148 RET v. 12, n. 72, 2010, p. 73-85)</p> <p>PARECER PÚBLICO SEI 9276/2021 (PGFN/ME): Com base justamente no que decidido pelo próprio Pretório Excelso na ADI nº 3150, a partir da vigência da referida Lei nº 13.964/2019, a legitimidade do Ministério Público para a execução da multa criminal passou a ser exclusiva e perante o juízo da execução penal, descabendo-se falar, por consequência, em legitimidade subsidiária da Fazenda Pública perante a vara de execução fiscal e, evidentemente, por decorrência, na impossibilidade de inscrição em dívida ativa de valores oriundos da aplicação de multa penal.</p> <p>1. A competência para a propositura da execução fiscal subsume-se aos foros concorrentes explicitados no art. 578 do CPC, verbis: "Art. 578. A execução fiscal (art. 585, VI) será proposta no foro do domicílio do réu; se não o tiver, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado. Parágrafo Único. Na execução fiscal, a Fazenda Pública poderá escolher o foro de qualquer um dos devedores, quando houver mais de um, ou o foro de qualquer dos domicílios do réu; a ação poderá ainda ser proposta no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais resida o réu, ou, ainda, no foro da situação dos bens, quando a dívida deles se originar."</p>

		<p>2. Consectariamente, o devedor não tem assegurado o direito de ser executado no foro de seu domicílio, salvo se nenhuma das espécies do parágrafo único se verificar.</p> <p>5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1120276/PA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)</p> <p>PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - CAUTELAR FISCAL - FORO COMPETENTE - PLURALIDADE DE DOMICÍLIOS TRIBUTÁRIOS - PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS - ART. 578 DO CPC - ART. 127 DO CTN.</p> <p>1. Embora exista para fins fiscais o princípio da autonomia dos estabelecimentos tributários, na forma da legislação específica de cada tributo, no que pertine ao ajuizamento de ação cautelar fiscal cuja parte requerida é a pessoa jurídica total, compete ao Fisco, dentro das balizas processuais, civis e tributárias escolher o foro de ajuizamento da pretensão cautelar, nos termos do art. 578, parágrafo único, do CPC, art. 5º da Lei 8.397, de 6 de janeiro de 1992 e 5º da Lei de Execução Fiscal.</p> <p>(REsp 1128139/MS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/10/2009, DJe 09/10/2009)</p>
6º	Requisitos simplificados da petição inicial	<p>Em ações de execução fiscal, a petição inicial não pode ser indeferida sob o argumento da falta de indicação do CPF e/ou RG ou CNPJ da parte executada. (Súmula 558, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)</p> <p>Súmula 559 - Em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito não previsto no art. 6º da Lei n. 6.830/1980. (SÚMULA 559, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)</p> <p>Mesmo sentido: (REsp 1138202 ES, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)</p> <p>2. O art. 6º, § 1º, da LEF indica como documento obrigatório para o ajuizamento da execução fiscal apenas a respectiva Certidão de Dívida Ativa (CDA), que goza de presunção de certeza e liquidez, sendo, portanto, desnecessária a juntada pelo fisco da cópia do processo administrativo que deu origem ao título executivo, competindo ao devedor essa providência. Precedentes.</p>

		(REsp 1893489/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/09/2021, DJe 23/09/2021)
7º	Impulso oficial a partir do deferimento da inicial	-
8º	Citação	<p>Despacho citatório interrompe a prescrição:</p> <p>1. Segundo o art. 8º da Lei 6.830/30, a citação por edital, na execução fiscal, somente é cabível quando não exitosas as outras modalidades de citação ali previstas: a citação por correio e a citação por Oficial de Justiça. Precedentes de ambas as Turmas do STJ.</p> <p>2. [...]. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.</p> <p>(REsp 1103050 BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, DJe 06/04/2009)</p> <p>É desnecessária a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais.</p> <p>(STJ, Súmula n.º 189, PRIMEIRA SEÇÃO, Data do Julgamento: 11/06/1997)</p>
9º	Garantias	<p>"o contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa. [...]</p> <p>A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo. [...] Outrossim, instigada a Fazenda pela caução oferecida, pode ela iniciar a execução, convertendo-se a garantia prestada por iniciativa do contribuinte na famigerada penhora que autoriza a expedição da certidão" (STJ, REsp 1.123.669/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 01/02/2010).</p>
10	Penhora	<p>A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.</p> <p>(Súmula 560, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)</p> <p>É legítima a penhora da sede do estabelecimento comercial.</p>

		<p>(STJ, Súmula n.º 451, CORTE ESPECIAL, Julgamento: 2/6/2010; Publicação: DJe 21/06/2010)</p> <p>“5. Só se revela necessária, adequada, proporcional e justificada a impenhorabilidade daquela parte do patrimônio do devedor que seja efetivamente necessária à manutenção de sua dignidade e da de seus dependentes.</p> <p>6. A regra geral da impenhorabilidade de salários, vencimentos, proventos etc. (art. 649, IV, do CPC/73; art. 833, IV, do CPC/2015), pode ser excepcionada quando for preservado percentual de tais verbas capaz de dar guarida à dignidade do devedor e de sua família.</p> <p>7. Recurso não provido.”</p> <p>(REsp 1582475/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, CORTE ESPECIAL, julgado em 03/10/2018, DJe 16/10/2018)</p> <p>AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VALORES BLOQUEADOS EM CONTA-POUPANÇA VINCULADA À CONTA CORRENTE. IMPENHORABILIDADE. ART. 649, INCISO X, DO CPC. ALCANCE. LIMITE DE IMPENHORABILIDADE DO VALOR CORRESPONDENTE A 40 (QUARENTA) SALÁRIOS MÍNIMOS. MÁ-FÉ NÃO ANALISADA PELO TRIBUNAL LOCAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.</p> <p>1. "É possível ao devedor, para viabilizar seu sustento digno e de sua família, poupar valores sob a regra da impenhorabilidade no patamar de até quarenta salários mínimos, não apenas aqueles depositados em cadernetas de poupança, mas também em conta-corrente ou em fundos de investimento, ou guardados em papel-moeda." (REsp 1340120/SP, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 18/11/2014, DJe 19/12/2014).</p> <p>2. "Reveste-se, todavia, de impenhorabilidade a quantia de até quarenta salários mínimos poupada, seja ela mantida em papel moeda, conta-corrente ou aplicada em caderneta de poupança propriamente dita, CDB, RDB ou em fundo de investimentos, desde que a única reserva monetária em nome do recorrente, e ressalvado eventual abuso, má-fé ou fraude, a ser verificado caso a caso, de acordo com as circunstâncias do caso concreto (inciso X)." (REsp 1230060/PR, Rel. Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 13/08/2014, DJe 29/08/2014).</p> <p>3. A ressalva para aplicação do entendimento mencionado somente ocorre quando comprovado no caso concreto o abuso, a má-fé ou a fraude da cobrança, hipótese sequer</p>
--	--	---

		<p>examinada nos autos pelo Colegiado a quo, visto que não aventada pela parte.</p> <p>4. A parte recorrente não cumpriu o disposto no § 2º do art. 255 do RISTJ, pois a demonstração da divergência não se satisfaz com a simples transcrição de ementas, mas com o confronto entre trechos do acórdão recorrido e das decisões apontadas como divergentes, mencionando-se as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, providências não tomadas.</p> <p>5. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 760.181/DF, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 27/10/2015, DJe 05/11/2015)</p> <p>PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. PENHORA DE SALÁRIO. ALCANCE. APLICAÇÃO FINANCEIRA. LIMITE DE IMPENHORABILIDADE DO VALOR CORRESPONDENTE A 40 (QUARENTA) SALÁRIOS MÍNIMOS.</p> <p>1. A Segunda Seção pacificou o entendimento de que a remuneração protegida pela regra da impenhorabilidade é a última percebida - a do último mês vencido - e, mesmo assim, sem poder ultrapassar o teto constitucional referente à remuneração de Ministro do Supremo Tribunal Federal. Após esse período, eventuais sobras perdem tal proteção.</p> <p>2. É possível ao devedor poupar valores sob a regra da impenhorabilidade no patamar de até quarenta salários mínimos, não apenas aqueles depositados em cadernetas de poupança, mas também em conta-corrente ou em fundos de investimento, ou guardados em papel-moeda.</p> <p>3. Admite-se, para alcançar o patamar de quarenta salários mínimos, que o valor incida em mais de uma aplicação financeira, desde que respeitado tal limite.</p> <p>4. Embargos de divergência conhecidos e providos. (EResp 1330567/RS, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 10/12/2014, DJe 19/12/2014)</p> <p>- Em princípio é inadmissível a penhora de valores depositados em conta-corrente destinada ao recebimento de salário ou aposentadoria por parte do devedor. Entretanto, tendo o valor entrado na esfera de disponibilidade do recorrente sem que tenha sido consumido integralmente para o suprimento de necessidades básicas, vindo a compor uma reserva de capital, a verba perde seu caráter alimentar, tornando-se penhorável.</p> <p>Recurso ordinário em mandado de segurança a que se nega provimento.</p>
--	--	---

		<p>(RMS 25.397/DF, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 14/10/2008, DJe 03/11/2008)</p> <p>PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. MANDADO DE PENHORA. DESNECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS BENS PENHORÁVEIS.</p> <p>1. O Superior Tribunal de Justiça já acenou para a possibilidade de ser cabível a expedição de mandado, a fim de que o oficial de justiça investigue a existência de bens do devedor passíveis de constrição. Tal entendimento decorre da circunstância de que apenas o serventuário da justiça tem a prerrogativa de, munido da ordem judicial, adentrar a residência ou o estabelecimento do devedor para localizar bens sujeitos à constrição.</p> <p>2. Recurso Especial provido.”</p> <p>(STJ, REsp nº 1.825.630 - SC (2019/0200026-1), Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, 2ª T, v. u., j. em 05/09/2019, DJe nº 2773 de 11/10/2019)</p> <p>E em conformidade com o § 2º do art. 53 da Lei nº 8.212/91, é razoável admitir que o excesso de penhora verificado num processo específico não seja liberado, quando o mesmo devedor tenha contra si outras execuções fiscais (REsp 1.319.171/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 11.9.2012).</p>
11	Ordem de bens penhoráveis	<p>DIREITO PROCESSUAL CIVIL. NOMEAÇÃO DE BENS À PENHORA EM EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ).</p> <p>Na execução fiscal, o executado não tem direito subjetivo à aceitação do bem por ele nomeado à penhora em desacordo com a ordem estabelecida no art. 11 da Lei 6.830/1980 e art. 655 do CPC na hipótese em que não tenha apresentado elementos concretos que justifiquem a incidência do princípio da menor onerosidade (art. 620 do CPC). Em princípio, nos termos do art. 9º, III, da Lei 6.830/1980, cumpre ao executado nomear bens à penhora, observada a ordem do art. 11 do mesmo diploma legal. É do devedor o ônus de comprovar a imperiosa necessidade de afastar a ordem legal dos bens penhoráveis e, para que essa providência seja adotada, é insuficiente a mera invocação genérica do art. 620 do CPC. Exige-se, para a superação da ordem legal estabelecida, que estejam presentes circunstâncias fáticas especiais que justifiquem a prevalência do princípio da menor onerosidade para o devedor no caso concreto.</p> <p>REsp 1.337.790-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 12/6/2013.</p>

		<p>1. A penhora de imóvel no qual se localiza o estabelecimento da empresa é, excepcionalmente, permitida, quando inexistentes outros bens passíveis de penhora e desde que não seja servil à residência da família.</p> <p>10. Conseqüentemente, revela-se legítima a penhora, em sede de execução fiscal, do bem de propriedade do executado onde funciona a sede da empresa individual, o qual não se encontra albergado pela regra de impenhorabilidade absoluta, ante o princípio da especialidade (lex specialis derogat lex generalis).</p> <p>11. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.</p> <p>(REsp 1114767/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, CORTE ESPECIAL, julgado em 02/12/2009, DJe 04/02/2010)</p>
12	Intimação da penhora	-
13	Avaliação dos bens penhorados	-
14	Registro da penhora	-
15	Substituição da penhora	<p>6. Na esteira da Súmula 406/STJ ("A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório"), a Fazenda Pública pode apresentar recusa ao oferecimento de precatório à penhora, além de afirmar a inexistência de preponderância, em abstrato, do princípio da menor onerosidade para o devedor sobre o da efetividade da tutela executiva. Exige-se, para a superação da ordem legal prevista no art. 655 do CPC, firme argumentação baseada em elementos do caso concreto. Precedentes do STJ.</p> <p>7. Em suma: em princípio, nos termos do art. 9º, III, da Lei 6.830/1980, cumpre ao executado nomear bens à penhora, observada a ordem legal. É dele o ônus de comprovar a imperiosa necessidade de afastá-la, e, para que essa providência seja adotada, mostra-se insuficiente a mera invocação genérica do art. 620 do CPC.</p> <p>[...]</p> <p>9. Recurso Especial parcialmente provido apenas para afastar a multa do art. 538, parágrafo único, do CPC. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.</p> <p>(REsp 1337790/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 07/10/2013)</p> <p>A Primeira Seção do STJ, em julgamento de recurso repetitivo, concluiu pela possibilidade de a Fazenda Pública recusar a substituição do bem penhorado por precatório (REsp 1.090.898/SP, Rel. Ministro Castro Meira, DJe</p>

		<p>31.8.2009). No mencionado precedente, encontra-se como fundamento decisório a necessidade de preservar a ordem legal conforme instituído nos arts. 11 da Lei 6.830/1980 e 655 do CPC.</p> <p>8. Em conclusão, verifica-se que, regra geral, quando o juízo estiver garantido por meio de depósito em dinheiro, ou ocorrer penhora sobre ele, inexistente direito subjetivo de obter, sem anuência da Fazenda Pública, a sua substituição por fiança bancária.</p> <p>9. De modo a conciliar o dissídio entre a Primeira e a Segunda Turmas, admite-se, em caráter excepcional, a substituição de um (dinheiro) por outro (fiança bancária), mas somente quando estiver comprovada de forma irrefutável, perante a autoridade judicial, a necessidade de aplicação do princípio da menor onerosidade (art. 620 do CPC), situação inexistente nos autos.</p> <p>10. Embargos de Divergência não providos. (EResp 1077039/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/02/2011, DJe 12/04/2011)</p>
16	Embargos à execução fiscal	<p>STF, ADI 5165 - Garantia e admissibilidade. Acórdão pendente de publicação.</p> <p>Superior Tribunal de Justiça</p> <p>5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 - LEF quanto o art. 53, §4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (fumus boni juris) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (periculum in mora).</p> <p>6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal.</p> <p>9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. (REsp 1272827/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013)</p>

		<p>9. A insuficiência de penhora não é causa bastante para determinar a extinção dos embargos do devedor, cumprindo ao magistrado, antes da decisão terminativa, conceder ao executado prazo para proceder ao reforço, à luz da sua capacidade econômica e da garantia p��trea do acesso �� justi��a.</p> <p>11. O pleito de imediato prosseguimento dos embargos, �� revela da referida decis��o judicial, n��o merece acolhimento, haja vista que, conquanto a insufici��ncia patrimonial do devedor seja justificativa plaus��vel �� aprecia��o dos embargos �� execu��o sem que o executado proceda ao refor��o da penhora, deve ser a mesma comprovada inequivocamente.</p> <p>14. Recurso a que se nega provimento. Ac��rd��o submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolu��o STJ 08/2008.</p> <p>(REsp 1127815/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SE��O, julgado em 24/11/2010, DJe 14/12/2010)</p> <p>Inadmiss��o de compensa��o:</p> <p>EResp n�� 1.795.347 - Em embargos n��o se pode discutir a juridicidade da decis��o que n��o homologa a compensa��o.</p> <p>[...] tanto a Lei n. 6.830/80 - LEF quanto o art. 53, ��4�� da Lei n. 8.212/91 n��o fizeram a op��o por um ou outro regime, isto ��, s��o compat��veis com a atribui��o de efeito suspensivo ou n��o aos embargos do devedor. Por essa raz��o, n��o se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribui��o de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de tr��s requisitos: apresenta��o de garantia; verifica��o pelo juiz da relev��ncia da fundamenta��o (fumus boni juris) e perigo de dano irrepar��vel ou de dif��cil repara��o (periculum in mora).</p> <p>9. Recurso especial provido. Ac��rd��o submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolu��o STJ n. 8/2008.</p> <p>(REsp 1272827/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SE��O, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013)</p>
17	Impugna��o aos embargos �� execu��o fiscal	-
18	Aus��ncia de embargos	-
19	Prosseguimento da execu��o	-

	contra terceiros nos próprios autos.	
20	Execução por carta	-
21	Alienação antecipada dos bens penhorados	-
22	Leilão dos bens	-
23	Leilão dos bens	-
24	Adjudicação dos bens	-
25	Prerrogativa de intimações pessoais, com carga dos autos, do advogado público	-
26	Cancelamento da CDA	<p>Ônus sucumbenciais:</p> <p>Súmula 153 - A desistência da execução fiscal, após o oferecimento dos embargos, não exime o exequente dos encargos da sucumbência. (SÚMULA 153, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/03/1996, DJ 14/03/1996, p. 7115)</p> <p>TRF3: o Incidente de Demandas Repetitivas (IRDR) nº 0000453-43.2018.4.03.0000 foi julgado favorável à Fazenda Nacional, sendo fixada a tese de que não cabe condenação em verba honorária em acolhimento de exceção de pré-executividade quando há o reconhecimento pela Fazenda Nacional da prescrição intercorrente.</p>
27	Publicação dos atos processuais	-
28	Reunião de processos de execução fiscal	<p>“impossibilidade de serem reunidas execução fiscal e ação anulatória de débito precedentemente ajuizada, quando o juízo em que tramita esta última não é Vara Especializada em execução fiscal, nos termos consignados nas normas de organização judiciária. No referido julgamento, ficou consignado que, em tese, é possível a conexão entre a ação anulatória e a execução fiscal, em virtude da relação de prejudicialidade existente entre tais demandas, recomendando-se o simultaneus processus.</p> <p>Entretanto, nem sempre o reconhecimento da conexão resultará na reunião dos feitos. A modificação da competência pela conexão apenas será possível nos casos em que a competência for relativa e desde que observados os requisitos dos §§ 1º e 2º do art. 292 do CPC. A existência de vara especializada em razão da matéria contempla hipótese de competência absoluta, sendo, portanto,</p>

		<p>improrrogável, nos termos do art. 91 c/c 102 do CPC. Dessarte, seja porque a conexão não possibilita a modificação da competência absoluta, seja porque é vedada a cumulação em juízo incompetente para apreciar uma das demandas, não é possível a reunião dos feitos no caso em análise, devendo ambas as ações tramitarem separadamente. Embora não seja permitida a reunião dos processos, havendo prejudicialidade entre a execução fiscal e a ação anulatória, cumpre ao juízo em que tramita o processo executivo decidir pela suspensão da execução, caso verifique que o débito está devidamente garantido, nos termos do art. 9º da Lei 6.830/80.</p> <p>(CC 105.358/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 22/10/2010)</p>
29	Concurso de credores públicos	<p>STF, ADPF n.º 357:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Declarada a não recepção do parágrafo único do art. 187 da Lei nº 5.172/1966 e do parágrafo único do art. 29 da Lei nº 6.830/80, e cancelada a Súmula nº 563. - A prioridade dos créditos da União foi considerada ofensiva ao princípio federativo, por corresponder a uma hierarquização e a um tratamento não isonômico entre os entes públicos. - No histórico de julgamentos na matéria, havia a premissa incompatível com a atual Constituição: “a hierarquia entre os entes federados era tradição no ordenamento jurídico nacional à qual se incluía o concurso de preferência do crédito tributário da União com relação aos Estados.”
30	Responsabilidade patrimonial	<p>Impenhorabilidade</p> <p>IV - A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça concluiu pela possibilidade de que a impenhorabilidade atribuída às verbas de caráter remuneratório (art. 833, IV, do CPC/2015) seja excepcionada também para a satisfação de débito destituído de natureza alimentar, desde que a constrição não prejudique o sustento digno do devedor e de sua família (EResp n. 1.582.475/MG, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Corte Especial, julgado em 3/10/2018, DJe 16/10/2018, REPDJe 19/3/2019).</p> <p>(REsp 1860120/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020)</p>
31	Alienação de bens em caso de concurso de credores	<p>STJ, Tema 1092: acórdão pendente de publicação. “É possível a Fazenda Pública habilitar em processo de falência crédito objeto de execução fiscal em curso mesmo antes da vigência da Lei nº 14.112/2020 e desde que não haja pedido de constrição de bens no feito executivo”.</p>

		<p>"A opção da Fazenda Pública pela habilitação do crédito tributário na falência não exige extinção do processo de execução fiscal, desde que comprovada a suspensão em face da falida."</p> <p>(enunciado XI do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.</p> <p>http://www.tjsp.jus.br/Noticias/Noticia?codigoNoticia=60307&pagina=1)</p> <p>2. Apesar de a execução não se suspender em face do deferimento do pedido de recuperação judicial (art. 6º, § 7º, da Lei n. 11.105/2005, art. 187 do CTN e art. 29 da Lei n. 6.830/1980), submetem-se ao crivo do juízo universal os atos de alienação voltados contra o patrimônio social das sociedades empresárias em recuperação, em homenagem ao princípio da preservação da empresa.</p> <p>3. Agravo regimental a que se nega provimento.</p> <p>(AgRg no CC 128.044/SC, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 26/03/2014, DJe 03/04/2014)</p> <p>I - O acórdão rescindendo, ao firmar entendimento sobre a necessidade da intervenção do Ministério Público em autos de execução fiscal contra massa falida, pautou-se em firme jurisprudência desta eg. Corte de Justiça.</p> <p>(AgRg na AR 4.154/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/05/2009, DJe 08/06/2009)</p> <p>2. No mérito, é inequívoco que a desafetação do Tema 987/STJ expressa clara orientação da Corte Superior sobre o encaminhamento a ser dado no tocante aos efeitos da recuperação judicial sobre a execução fiscal, constando da decisão agravada que, embora possível o trâmite de executivo fiscal na pendência de recuperação judicial, os atos constritivos que possam afetar a recuperação judicial devem ser deliberados pelo Juízo universal, o que, na prática, esvaziaria a competência do Juízo das execuções fiscais para medidas que possam redundar em satisfação do crédito tributário.</p> <p>3. Sucede que a afetação foi determinada na vigência da Lei 11.101/2005, com redação originária, que foi alterada pela Lei 14.112/2020, quando se deliberou pela desafetação, considerando o que disposto no § 7º-A inserido no artigo 6º, especificando o relator, face à alteração legislativa, que "cabe ao juízo da recuperação judicial verificar a viabilidade da constrição efetuada em sede de execução fiscal, observando as regras do pedido de cooperação jurisdicional (art. 69 do CPC/2015), podendo determinar eventual substituição, a fim de que não fique inviabilizado o plano de</p>
--	--	---

		<p>recuperação judicial. Constatado que não há tal pronunciamento, impõe-se a devolução dos autos ao juízo da execução fiscal, para que adote as providências cabíveis. Isso deve ocorrer inclusive em relação aos feitos que hoje encontram-se sobrestados em razão da afetação do Tema 987” (grifos do original).</p> <p>4. Logo, segundo orientação jurisprudencial, deve o pedido de constrição e questões correlatas ser apreciado no âmbito da execução fiscal, não mais se autorizando o sobrestamento do feito, sem prejuízo de que seja o tema reapreciado no Juízo universal para efeito de eventual suspensão ou substituição da constrição sobre bens de capital essenciais à atividade empresarial, a demonstrar que, na espécie, não resta prejudicado o ato construtivo determinado, para efeito de liberação do ativo financeiro bloqueado, sem embargo do exercício, no Juízo universal, da competência que lhe incumbe, em regime de cooperação judicial, conforme externado no precedente da Corte Superior.</p> <p>(TRF3, PJe 5013646-35.2021.403.0000, Relator: Des. Carlos Muta, 3ª Turma, 12/11/2021)</p>
32	Depósito judicial	<p>1. O depósito do montante integral do débito, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário, impedindo o ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública.</p> <p>[...]</p> <p>9. Destarte, ante a ocorrência do depósito do montante integral do débito exequendo, no bojo de ação antiexacional proposta em momento anterior ao ajuizamento da execução, a extinção do executivo fiscal é medida que se impõe, porquanto suspensa a exigibilidade do referido crédito tributário.</p> <p>10. [...] Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.</p> <p>(REsp 1140956 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/11/2010, DJe 03/12/2010)</p>
33	Averbação da decisão final no Registro da Dívida Ativa.	-
34	Recursos peculiares	<p>RECURSO. Agravo convertido em Extraordinário. Apelação em execução fiscal. Cabimento. Valor inferior a 50 ORTN. Constitucionalidade. Repercussão geral reconhecida. Precedentes. Reafirmação da jurisprudência. Recurso improvido. É compatível com a Constituição norma que afirma incabível apelação em casos de execução fiscal cujo valor seja inferior a 50 ORTN.</p> <p>(ARE 637975 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-168 DIVULG 31-08-2011</p>

		<p>PUBLIC 01-09-2011 EMENT VOL-02578-01 PP-00112 REVJMG v. 62, n. 198, 2011, p. 405-407)</p> <p>7. Dessa sorte, mutatis mutandis, adota-se como valor de alçada para o cabimento de apelação em sede de execução fiscal o valor de R\$ 328,27 (trezentos e vinte e oito reais e vinte e sete centavos), corrigido pelo IPCA-E a partir de janeiro de 2001, valor esse que deve ser observado à data da propositura da execução.</p> <p>9. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.</p> <p>(REsp 1168625/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 01/07/2010)</p> <p>3. Em interpretação sistemática do regramento legal, conclui-se pelo não cabimento do agravo de instrumento contra decisões interlocutórias na hipótese de a execução fiscal não alcançar o valor de alçada do art. 34 da Lei n. 6.830/1980, conforme antigo entendimento jurisprudencial sedimentado na Súmula 259 do ex-TFR.</p> <p>(AgInt no AREsp 1831509/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/09/2021, DJe 07/10/2021)</p>
35	Apelação	-
36	Regulamentação administrativa sobre recolhimento e documentos de arrecadação.	-
37	Responsabilidade de auxiliares da Justiça	-
38	Ações de defesa do contribuinte	<p>STF, Súmula Vinculante 28:</p> <p>É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário.</p> <p>3. Deveras, o depósito prévio previsto no art. 38, da LEF, não constitui condição de procedibilidade da ação anulatória, mas mera faculdade do autor, para o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, inibindo, dessa forma, o ajuizamento da ação executiva fiscal, consoante a jurisprudência pacífica do E. STJ.</p> <p>5.[...] Acórdão submetido ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.</p> <p>(REsp 962838 BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009)</p>

		<p>REsp nº 1.626.287/PR:</p> <p>Em sessão realizada em 02/03/2021, a 2ª Turma do STJ, à unanimidade, consolidou o entendimento no sentido de que, a sentença proferida em mandado de segurança é título executivo judicial dado o cunho declaratório da decisão, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação ou a restituição do indébito, via precatório, inclusive em relação às parcelas pretéritas ao ajuizamento da ação.</p>
39	Isenção de custas e emolumentos	<p>STF, ADPF nº 194:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Viola o art. 236, § 2º, da Constituição Federal, ato do poder público que nega à União o fornecimento gratuito de certidões de seu interesse. - O Decreto-Lei 1.537/177, que instituiu isenção para a União do pagamento de custas e emolumentos aos Ofícios e Cartórios de Registro de Imóveis e de Registro de Títulos e Documentos, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.
40	Prescrição intercorrente	<p>Possui repercussão geral a discussão sobre o marco inicial da contagem do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para localizar bens do executado, nos termos do art. 40, § 4º da Lei 6.830/1980.</p> <p>(RE 636562 RG, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 21/04/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 30-11-2011 PUBLIC 01-12-2011)</p> <p>"a perda da pretensão executiva tributária pelo decurso de tempo é consequência da inércia do credor, que não se verifica quando a demora na citação do executado decorre unicamente do aparelho judiciário"</p> <p>(REsp n. 1102431 / RJ, DJe 1.2.10 - regido pela sistemática do art. 543-C, do CPC).</p> <p>4. Teses julgadas para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973):</p> <p>4.1.) O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 - LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução;</p> <p>4.1.1.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), depois da citação válida, ainda que editalícia,</p>

		<p>logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.</p> <p>4.1.2.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensa a execução.</p> <p>4.2.) Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 - LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato;</p> <p>4.3.) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo - mesmo depois de escoados os referidos prazos -, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.</p> <p>4.4.) A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial - 4.1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.</p> <p>4.5.) O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa.</p>
--	--	---

		<p>5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973).</p> <p>(REsp 1340553/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/09/2018, DJe 16/10/2018)</p> <p>TESE REPETITIVA</p> <p>14. Para fins dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015, fica assim resolvida a controvérsia repetitiva:</p> <p>(i) o prazo de redirecionamento da Execução Fiscal, fixado em cinco anos, contado da diligência de citação da pessoa jurídica, é aplicável quando o referido ato ilícito, previsto no art. 135, III, do CTN, for precedente a esse ato processual;</p> <p>(ii) a citação positiva do sujeito passivo devedor original da obrigação tributária, por si só, não provoca o início do prazo prescricional quando o ato de dissolução irregular for a ela subsequente, uma vez que, em tal circunstância, inexistirá, na aludida data (da citação), pretensão contra os sócios-gerentes (conforme decidido no REsp 1.101.728/SP, no rito do art. 543-C do CPC/1973, o mero inadimplemento da exação não configura ilícito atribuível aos sujeitos de direito descritos no art. 135 do CTN). O termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito dos sócios-gerentes infratores, nesse contexto, é a data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/1973 (art. 792 do novo CPC – fraude à execução), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública); e,</p> <p>(iii) em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública, no lustrro que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444/RS) ou ao ato inequívoco mencionado no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.</p> <p>(STJ, REsp nº 1.201.993 - SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Primeira Seção, v. u., j. em 08/05/2019, DJe nº 2812 de 12/12/2019)</p> <p>a ausência de movimentação da Execução Fiscal - quando houver penhora no rosto dos autos da Ação de Falência ou estiver pendente a habilitação do crédito da Fazenda Pública</p>
--	--	---

		<p>- não conduz, automaticamente, ao entendimento de que houve prescrição intercorrente, pois a morosidade no encerramento da demanda processada na forma do Decreto-Lei 7.661/1945 (atualmente na forma da Lei 11.101/2005) não implica inércia da Fazenda Pública.</p> <p>8. É importante registrar que a equivocada aplicação do art. 40, § 4º, da LEF pode causar prejuízo irreparável, pois, em Direito Tributário, a prescrição não apenas fulmina a pretensão, como também diretamente o crédito tributário (art. 156, V, do CTN). Deste modo, in casu, além da extinção da Ação de Execução Fiscal, a credora poderia ver o juízo falimentar excluir o crédito fazendário, com base na prescrição intercorrente indevidamente considerada.</p> <p>(REsp 1263552/SE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2011, DJe 08/09/2011)</p>
41	Requisição do processo administrativo	<p>4. A despeito da possibilidade de o magistrado determinar a exibição de documentos em poder das partes, bem como a requisição de processos administrativos às repartições públicas, nos termos dos arts. 355 e 399, II, do CPC, não é possível instar a Fazenda Pública a fazer prova contra si mesma, eis que a hipótese dos autos trata de execução fiscal na qual há a presunção de certeza e liquidez da CDA a ser ilidida por prova a cargo do devedor. Por outro lado, o Fisco não se negou a exibir o processo administrativo fiscal para o devedor, ou seu curador especial, o qual poderá dirigir-se à repartição competente e dele extrair cópias, na forma do art. 41 da Lei n. 6.830/80.</p> <p>(REsp 1239257/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/2011, DJe 31/03/2011)</p>
42	Vigência	-