



Julho de 2021

Universidade Do Minho

Escola de Direito

Gustavo Magalhães Ribeiro Neves

**As Garantias e Proteções do Crédito
Tributário no Ordenamento Jurídico
Brasileiro**





Universidade do Minho

Escola de Direito

Gustavo Magalhães Ribeiro Neves

**As Garantias e Proteções do Crédito Tributário no
Ordenamento Jurídico Brasileiro**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Manuel Freitas da Rocha

Julho de 2021

DECLARAÇÃO

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.



**Atribuição
CC BY**

AGRADECIMENTOS

Aos professores e servidores da Escola de Direito da Universidade do Minho, aqui representados pelo

Prof. Dr. Joaquim Manuel Freitas da Rocha e pela Dra. Ana Maria Igreja Magalhães Ferreira,
respectivamente, por facilitarem minha jornada neste mestrado, do começo ao fim.

À minha família, por todo incentivo e apoio durante este período, por me ajudarem a me manter nos
trilhos, mesmo quando as saudades pediam que voltasse.

Aos meus amigos, sejam os encontrados aqui ou espalhados pelo mundo, por dividirem comigo as
alegrias e tristezas destes tempos tão conturbados.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

AS GARANTIAS E PROTEÇÕES DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

RESUMO

Na evolução da compreensão dos direitos fundamentais, estes foram alargados e acrescentados de diversas áreas como sociais e políticos. Para que o Estado possa garantir esta amálgama de direitos, depende de dedicar determinada fatia orçamental e, para tal, precisa arrecadar. Entre as formas de arrecadação possíveis, a tributação está entre as mais, se não a mais, importantes e, justamente no intuito de assegurá-la, diversas são as proteções e garantias dada a este tipo de crédito.

Nesta dissertação serão analisadas, por meio de revisão bibliográfica, as características do crédito tributário para depois, por meio de diferentes métodos interpretativos, validar uma possibilidade de alteração e/ou extensão das referidas garantias e proteções.

Além da revisão bibliográfica, serão feitas comparações com o tratamento dado pelo ordenamento jurídico português e brasileiro em alguns tópicos, para que possam, se for o caso, ser aproveitadas as conclusões em ambos ordenamentos.

Palavras-chave: Crédito Tributário. Garantias. Alterações.

THE GUARANTEES AND PROTECTION OF TAX CREDIT IN THE BRAZILIAN LEGAL SYSTEM

ABSTRACT

In the evolving understanding of fundamental rights, these were broadened and added from various areas such as social and political. In order for the State to guarantee this amalgamation of rights, it depends on dedicating a certain budget share and, for that, it needs to collect. Among the possible forms of collection, taxation is between the most important, if not the most, and, precisely to ensure it, there are several protections and guarantees given to this type of credit.

In this dissertation the characteristics of the tax credit will be analyzed, through a bibliographical review and then, through different interpretative methods, to validate a possibility of alteration and/or extension of the referred guarantees and protections.

In addition to the literature review, comparisons will be made with the treatment given by the Portuguese and Brazilian legal systems in some topics, so that the conclusions in both systems can be used, if applicable.

Keywords: Tax Credit. Warranties. Changes.

Contents

Introdução.....	1
Capítulo I – Dos Institutos Gerais de Direito Tributário.....	4
1 – Dos Conceitos.....	4
1.1 – Obrigação e Crédito	4
1.2 – Sujeitos.....	5
1.2.1 – Sujeito Ativo.....	5
1.2.2 – Sujeito Passivo.....	8
1.3 – Quesito Temporal.....	9
1.4 – Quesito Espacial	10
2 – Da Formação a Extinção do Crédito Tributário	10
2.1 – Da Obrigação Tributária	12
2.2 – Da Exigibilidade do Crédito.....	12
2.2.1 – Do Lançamento Tributário.....	13
2.3 – Da Exequibilidade do Crédito.....	14
2.4 – Da Execução Fiscal	16
2.5 – Da Extinção do Crédito Tributário	18
2.5.1 – Da Satisfação do Crédito.....	18
2.5.2 – Da Desconstituição do Crédito.....	21
2.5.3 – Da Remissão do Crédito.....	21
2.5.4 – Da Preclusão do Crédito.....	21
2.5.4.1 – Da Decadência.....	21
2.5.4.2 – Da Prescrição	1
2.6 – Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário.....	24
2.7 – Da Exclusão do Crédito Tributário.....	26
Capítulo II – Da Interpretação da Norma Tributária	29
1 – Das Teorias Interpretativas	29
1.1 – Da Interpretação Literal (ou Gramatical)	30
1.2 – Da Interpretação Lógica	31

1.3 – Da Interpretação Histórica	31
1.4 – Da Interpretação Teleológica (ou Econômica).....	31
1.5 – Da Interpretação Sistemática.....	32
1.6 – Do Pluralismo Metodológico	33
2 – Das Normas Interpretativas	34
2.1 – Das Normas Constitucionais.....	34
2.2 – Das Normas Legais	35
2.2.1 – Da Interpretação	36
2.2.2 – Da Integração	37
3 – Conclusão.....	39
Capítulo III – Das Garantias do Crédito Tributário	42
1 – Das Garantias	42
1.1 – Do Conceito de Garantia	42
2 – Das Garantias Materiais	46
2.1 – Das Garantias Constituídas.....	46
2.1.1 – Do Arresto	47
2.1.2 – Da Penhora.....	47
2.2 – Das Garantias Prestadas	49
2.2.1 – Do Depósito	50
2.2.2 – Da Fiança	51
2.2.3 – Do Seguro Garantia.....	51
3 – Das Garantias Processuais	52
3.1 – Da presunção de certeza e liquidez	52
3.2 – Da Presunção de Fraude.....	53
3.3 – Da Quebra de Sigilo (ou da Derrogação do Dever de Sigilo).....	56
3.4 – Redirecionamento da Execução para os Sócios.....	58
3.5 – Das Preferências.....	60
4 – Das Possibilidades de Alterações das Garantias e da Obrigação (em geral)	62
4.1 – Do Sujeito Ativo.....	62
4.1.1 – Da Interferência na Livre Concorrência	63

4.1.2 – Da Presença no Polo Ativo da Execução Fiscal.....	64
4.2 – Do Redirecionamento da Execução ao Sócio.....	65
Referências Bibliográficas	70
Referências Jurisprudenciais.....	74
Referências Legislativas	75

Lista de Siglas e Abreviaturas

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal da República de 1988

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa de 1974

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto-Lei

LC – Lei Complementar

LGT – Lei Geral Tributária

MP – Medida Provisória

Nº – Número

PL – Projeto de Lei

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

Introdução

Na medida em que as relações humanas foram se sofisticando e, conseqüentemente, tornando-se mais complexas, a figura de um poder centralizado para manutenção da ordem tornou-se necessária. Justamente neste sentido, por ser parte essencial das novas organizações sociais, o Estado é objeto de estudo de diversos pensadores, clássicos, modernos e contemporâneos.

Atualmente, imaginar uma alternativa à figura estatal é um exercício no mínimo árduo, visto que, independentemente da forma adotada pelos países, o Estado Fiscal está presente e com uma atuação consideravelmente ampla. Este trabalho pretende analisar, especificamente, algumas das garantias dadas ao crédito tributário nos ordenamentos jurídicos português e brasileiro e a possibilidade de sua ampliação.

Ao realizar tal escolha e estabelecer como objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que busca erradicar a pobreza e diminuir as desigualdades sociais¹, ficam encarregados, os entes federativos, de diversas atividades de cunho social, tratando o acesso a saúde e educação como direitos sociais fundamentais de seus cidadãos (art. 6º, da Constituição Federal).

Contudo, como é de se esperar, tais deveres implicam despesas e estas demandam certa destinação por parte do orçamento público, independentemente do ente federativo responsável por esta obrigação, sendo que boa parte da receita disponível advém da tributação (1,506 trilhões arrecadados pela Receita Federal no ano de 2019², que representam 20,63% do PIB registrado no mesmo ano³). Além deste montante, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) indica em seu relatório Justiça em Números⁴ que, somente em execuções fiscais (desconsiderados emolumentos e taxas) foram arrecadados R\$ 47,9 bilhões, representando 62,7% de toda a arrecadação do Judiciário no ano em questão.

Entre as modalidades de tributos será dedicada especial atenção aos impostos, considerando que as receitas deles provenientes não podem ser afetadas, ou seja, não serão destinadas a determinada contraprestação ou vinculadas a determinada despesa.

Esta diferenciação se dá por meio de dois princípios que acabam por ajudar a caracterizar as diferentes espécies tributárias: o princípio da não vinculação do fato gerador e o princípio da não afetação

¹ Art. 3º, I e III da Constituição Federal da República de 1988 (CF)

² Informação retirada do site da Receita Federal, no link: <https://www.receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/copy4_of_analise-teste>. Acesso em: 26/03/2020.

³ PIB de 7,3 trilhões, conforme disponibilizado pelo IBGE no site: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/27006-pib-cresce-1-1-em-2019-e-fecha-o-ano-em-r-7-3-trilhoes>>. Acesso em: 26/03/2020.

⁴ <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>, acesso em 10 de dezembro de 2020. Relatório referente ao ano-base de 2019.

das receitas (art. 167, IV da CF). O primeiro diz respeito à não existência de uma correlação entre o dever de pagar o referido tributo com uma contraprestação estatal (como é o caso da contribuição de melhoria, devida por uma valorização de um bem imóvel em decorrência de uma obra pública, logo, intrinsecamente ligada a esta atuação estatal). Já o segundo diz respeito à destinação das receitas arrecadadas por determinado tributo, podendo estas ser afetadas (destinadas a determinada área em específico, como é o caso das contribuições sociais) ou não (como os impostos).

Levando em consideração a importância das receitas tributárias na composição da verba pública, é essencial que as normas (tanto constitucionais quanto infraconstitucionais) definam muito bem as delimitações dos poderes, deveres e garantias no que tange ao referido tópico. Partindo, então, deste ponto, a Constituição Federal tratou extensivamente do tema, ao definir as competências (arts 145 a 149-A, 153 a 156, CF), limitações (arts. 150 a 152, CF), bem como a repartição de recursos (arts. 153 a 156, CF).

Assim, o crédito tributário tem todo seu trajeto definido, até mesmo como forma de assegurar que seu tratamento se dará de forma justa, evitando uma vantagem indevida de qualquer das partes – até porque, caso priorizasse a arrecadação, violaria os direitos de seus administrados e, caso privilegiasse os contribuintes, prejudicaria o orçamento e, conseqüentemente, os próprios contribuintes ao não cumprir seus deveres para com estes.

A constituição do crédito tributário se dá no momento da prática do ato hipotético definido em lei (auferir renda, adquirir determinado produto etc.), contudo, não é desde então exigível. Para verificar a ocorrência do fato gerador, quantificar o tributo e determinar o sujeito passivo, o lançamento se faz necessário, sendo que este pode ser classificado de três diferentes formas, a depender de como se dará o conhecimento do fato: de ofício; por declaração; ou por homologação. Passada esta fase, sendo devidamente notificado o sujeito passivo, sem impugnação ou pagamento, há inscrição na dívida ativa tributária, por meio da Certidão de Dívida Ativa (CDA), sendo este um título executivo extrajudicial.

Todas essas fases, com seus contornos delineados de forma clara, além de garantir segurança jurídica para o ordenamento, são uma maneira de assegurar que o crédito e o contribuinte serão devidamente protegidos. Nesse sentido, assevera ABRAHAM, M.:

“Aliás, Alberto Xavier, ao discorrer sobre o tema, chega a caracterizar o Fisco como órgão de justiça, uma vez que o procedimento administrativo de lançamento consistiria na realização do interesse substancial de justiça, e não o interesse formal ou financeiro.”⁵

⁵ Xavier, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 1998. p. 156, *apud*, ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2018, p.230.

Considerando o supracitado, o presente trabalho se propõe a analisar as garantias, substanciais e adjetivas, do crédito tributário no ordenamento jurídico brasileiro para, então, explorar as possibilidades de expansão, ou mesmo alternativas, de proteção deste tipo de crédito, essencial para o funcionamento dos Estados contemporâneos.

Para tal, será feito um estudo transversal entre as searas tributária e constitucional, perpassando o crédito de forma geral, dos atos administrativos anteriores à sua constituição à sua cobrança, seja ela judicial ou extrajudicial.

Indo além da relevância da tributação, o tema em questão também se mostra fundamental, dado seu pouco tratamento por parte da doutrina, visto que, via de regra, muito se discute a respeito das garantias do sujeito passivo, mas pouquíssimo (para não dizer quase nada), se diz sobre aquelas do sujeito ativo.

Ademais, um efeito colateral, mas de forma alguma accidental, desta dissertação seria colaborar em modificar a visão que se tem sobre o fisco e os tributos (especialmente os impostos), já que são essenciais na manutenção de tantos (e tão importantes) direitos sociais e, frequentemente, são tidos como violações, de caráter odioso, ao patrimônio.

Assim sendo, o trabalho inicialmente tratará do crédito tributário (conceito, fundamentação, formação, pressupostos, sujeitos e demais temas que se fizerem necessários para melhor contextualizar as garantias que serão trabalhadas no último capítulo), seguirá para a interpretação da norma tributária e, por fim, abordará de forma crítica a proteção do crédito, os atos prévios à execução, propondo novas possibilidades para a Fazenda Pública.

Tal estudo se dará com o objetivo de, através de uma possível ampliação das garantias estatais, no que tange ao crédito tributário (em qualquer ponto, da sua criação à sua execução e adimplemento), buscando maior efetividade para a cobrança estatal e maior celeridade, a fim de garantir maior justiça no tratamento das questões fiscais no ordenamento brasileiro.

Capítulo I – Dos Institutos Gerais de Direito Tributário

1 – Dos Conceitos

Para proceder a um estudo devido das garantias dos créditos tributários, inicialmente, faz-se necessária a compreensão destes, bem como dos conceitos relacionados, para uma melhor apreensão do tema. Assim sendo, o presente capítulo se dedicará a trabalhar conceitos relacionados.

1.1 – Obrigação e Crédito

No intuito de conceituar o crédito tributário, passaremos primeiro pela definição geral de crédito, dado que existe uma conexão entre os diversos ramos do direito e que, comumente, são utilizados conceitos gerais de direito público e privado na referida seara.

O direito de crédito decorre da obrigação a ele concomitante. Diversas são as definições dadas pela doutrina para obrigação, dentre elas, apenas para exemplificar, visto que não se trata de um ponto muito controverso, segue a de Carlos Roberto Gonçalves:

Obrigação é o vínculo jurídico que confere ao credor (sujeito ativo) o direito de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação. Corresponde a uma relação de natureza pessoal, de crédito e débito, de caráter transitório (extingue-se pelo cumprimento), cujo objeto consiste numa prestação economicamente aferível.⁶

Decorrente da citação supra, depreende-se que o crédito é o direito pessoal do sujeito ativo de exigir do(s) sujeito(s) passivo(s) prestação em pecúnia (ou passível de ter seu valor mensurado em moeda).

Ainda neste mesmo sentido, leciona Leandro Paulsen:

Não se pode falar de uma obrigação de prestar dinheiro, senão vinculando um devedor a um credor. Quem deve pagar, deve pagar a alguém e, portanto, se há obrigação, há também o respectivo crédito. Obrigação e crédito, portanto, sob o ponto de vista da fenomenologia de tal relação, surgem concomitantemente. São as duas faces de uma mesma moeda.⁷

Contudo, para que a obrigação adquira a natureza tributária, e conseqüentemente o crédito, tal conceito não basta. Como os créditos tributários dispõem de privilégios, especialmente no que tange à execução, para serem assim classificados, dependem também do cumprimento de certos requisitos.

A obrigação tributária (principal) surge com o fato gerador e extingue-se com o pagamento, ou seja, simultaneamente ao crédito (art. 113, §1º do CTN). Tem no seu polo ativo uma pessoa jurídica de direito público (art. 119 do CTN) e no passivo a pessoa obrigada ao pagamento de tributo (art. 121 do CTN). O momento e o lugar de ocorrência do fato gerador também serão fundamentais para a definição dos critérios

⁶ Gonçalves, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva. 2011. p. 37.

⁷ Paulsen, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019. p.306.

temporal e espacial da obrigação. Na sequência, serão trabalhados cada um destes conceitos de forma separada.

1.2 – Sujeitos

Nos subtópicos a seguir, serão esmiuçados os sujeitos ativo e passivo, para uma melhor compreensão de quem está apto a figurar em cada um dos polos da relação jurídica tributária e, conseqüentemente, quem estará obrigado a pagar os valores, bem como quem estará intitulado a recebê-los.

1.2.1 – Sujeito Ativo

Como esboçado anteriormente, a sujeição ativa é de titularidade de uma pessoa jurídica de direito público, contudo isto não é suficiente para caracterizá-la como tal. Alguns apontamentos e diferenciações precisam ser feitos, a fim de evitar confusão e delinear de forma mais clara.

Inicialmente, é válido sublinhar a diferença entre a personalidade tributária ativa e a soberania tributária (ou poder tributário), conforme salienta Joaquim Freitas da Rocha⁸. Esta trata da possibilidade de estabelecer figuras tributárias e é sempre da titularidade do Estado (seja ele Estado-legislador ou Estado-Administração, a depender do tributo em causa); enquanto aquela diz respeito à capacidade de exigir o cumprimento de determinada prestação tributária

Como já citado, o art. 119 do CTN exige que, para figurar no polo ativo, seja uma pessoa jurídica de direito público. Bem, esta classificação se mostra insuficiente, pois o conjunto de entidades que podem aqui ser enquadradas é amplíssimo, então é interessante uma melhor divisão de tais figuras.

Para proceder à definição, é preciso entender que a Administração Pública pode ser vista em dois sentidos: objetivo e subjetivo. Estes conceitos são exemplarmente trabalhados por Maria Sylvania Zanella Di Pietro a seguir:

- a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;
- b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo.⁹

⁸ Rocha, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Coimbra: Editora Almedina. 2017. pgs.69-71.

⁹ Di Pietro, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Editora Forense. 31ª ed. 2018. p. 118.

Exatamente como referido supra, no sentido objetivo, majoritariamente, a função é exercida pelo Poder Executivo. Contudo, existem hipóteses onde tal atividade pode ser delegada. Seguindo esta corrente, Freitas da Rocha divide as entidades de Direito Público entre: por natureza e por atribuição¹⁰.

Daquelas por natureza, outra subdivisão é feita, qual seja, a Administração Pública Direta e Indireta. A primeira é composta pelos órgãos que compõem os poderes, mas neste caso serão analisados, especificamente, os do Poder Executivo, tratando-se mais de uma divisão hierárquica dentro do próprio governo, sem a criação de outras entidades; enquanto naquelas por atribuição estão enquadradas diversas formações diferentes, mas que possuem certa autonomia, por serem outras pessoas jurídicas, ainda que de direito público, como: autarquias, fundações, consórcios públicos e empresas com participação estatal (em diversas formas, seja de economia mista, empresa pública ou subsidiária).

Já relativamente às por atribuição são aquelas que, inicialmente não tem natureza pública, mas que, por assumirem determinadas atividades, passam a estar sujeitas a um regime que derroga certas normas de direito privado (dada a essência publicista do que exercem). Apesar de não constarem no rol elencado no art. 4º, II do Decreto-Lei 200/67, por este tratar exclusivamente do ponto de vista subjetivo, devem ser incluídas aqui as concessionárias e permissionárias, segundo Di Pietro^{11 12}. Cabe ressaltar que tal entendimento não é pacífico dentro da doutrina administrativa, mas que, considerando o objeto imediato da relação (prestação de serviço público), bem como o mediato (interesse público), este posicionamento parece-nos plausível de ser adotado.

Ainda nesse sentido, e a título comparativo, na legislação e doutrina portuguesas, percebe-se a possibilidade previamente referida. Dadas as diferenças entre os ordenamentos, primeiramente cabe dizer que, visto que as execuções fiscais em Portugal são feitas através da Autoridade Tributária, é feita uma distinção entre o credor e o exequente. Nas palavras de Rocha:

A partir de tudo quanto antecede, pode-se sem dificuldade concluir que *credor tributário* e *exequente* não se confundem:

- Por um lado, existe o credor da quantia em questão, que tanto poderá ser o Estado central (*Fazenda Pública, Fisco, "Finanças", etc.*), como qualquer outra pessoa coletiva de Direito Público, ainda que por atribuição (Instituto, Autarquia, entidades privadas concessionárias, etc.). Será, em qualquer caso, a pessoa a favor de quem reverte o produto da cobrança a efetuar; e

¹⁰ Rocha, 2017. p. 71.

¹¹ Di Pietro, 2017. p. 583.

¹² Novamente Di Pietro afirma: O Decreto-lei nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967, tem sido objeto de crítica, nessa parte, por não abranger todas as entidades da Administração Indireta e por incluir, entre elas, algumas que não são. Com efeito, se era intenção do legislador mencionar, com a expressão administração indireta, as entidades que prestam serviços públicos descentralizados, ele o fez de maneira imperfeita; primeiro, porque não mencionou as entidades que são concessionárias e permissionárias de serviços públicos (descentralização por colaboração) e que exercem administração indireta ou descentralizada. 2017. pgs. 580-581.

- Por outro lado, existe o órgão da execução fiscal (exequente em sentido próprio), que é o órgão administrativo (integrante da ATA, de uma Autarquia, de um Instituto público, da Segurança Social, etc.) que vai conduzir o processo de execução.¹³

Ultrapassada esta diferenciação, a legislação traz no art. 18, 1, da Lei Geral Tributária (LGT) que: “O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante.”. Tendo por base esta norma, o autor anteriormente citado faz a divisão entre as entidades públicas por natureza e por atribuição, incluindo as concessionárias e permissionárias neste último grupo, logo, como possíveis de figurar no polo ativo da relação tributária.

Retomando à realidade tributária brasileira, apesar de constar no Código Tributário¹⁴ a necessidade de ser uma pessoa jurídica de direito público, tal entendimento já foi ampliado anteriormente, como é o caso da Medida Provisória 169/90, no sentido de permitir a cessão onerosa dos títulos de dívida ativa da União, ampliando ainda mais do que o defendido no presente trabalho, permitindo a aquisição por meio de licitação (alterando, assim, o credor do respectivo crédito adquirido).

Contudo, apesar do que já foi exposto neste tópico, tanto a interpretação da Constituição dada pela doutrina majoritária, como a redação do DL 200/67, consideram a Administração Indireta apenas pelo seu critério subjetivo. No mesmo sentido, encontram-se os julgados dos mais diversos tribunais, ao permitirem a execução fiscal das tarifas (preços públicos) somente quando uma das figuras da Administração, por natureza, figuram no polo ativo, sendo sequer alvo de questionamento. No mesmo sentido, encontra-se o art. 1º da Lei de Execuções Fiscais, tratando também de forma subjetiva e até restringindo um pouco mais (apenas à Administração Direta e suas autarquias).

Assim sendo, pode figurar no polo ativo da obrigação tributária da qual se refere determinado crédito, uma pessoa jurídica de direito público, por natureza. Entretanto, visto que ambas (pessoa jurídica de direito público por natureza ou atribuição) têm por finalidade o cumprimento do interesse coletivo por meio de suas ações que são regidas, total ou parcialmente, por regras de direito público, defende-se aqui, então, uma ampliação do rol daqueles que podem figurar no polo ativo da obrigação fiscal. Passaremos a seguir a uma breve análise da figura do sujeito passivo e de seus desdobramentos.

¹³ Rocha, Joaquim Freitas da. *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 6ª ed. Coimbra: Editora Almedina. 2018. pgs.352-353.

¹⁴ Art. 119 do CTN.

1.2.2 – Sujeito Passivo

Nos quarto e quinto capítulos do segundo título do CTN (arts. 121 a 138), o legislador se preocupa em estabelecer os contornos do sujeito passivo da relação tributária. Desta forma, a primeira distinção feita é entre o contribuinte e o responsável (ou como classifica Rocha, entre sujeito passivo direto e indireto¹⁵). Nesta classificação, não restam muitas dúvidas, até por ser bem direta a legislação, ao estabelecer que o primeiro é aquele diretamente ligado ao fato gerador, enquanto o segundo é (são) aquele(s), determinado expressamente por lei, vinculado à relação, ainda que não lhe seja atribuída a obrigação principal.

Dos atores que figuram no polo passivo, o contribuinte é aquele sobre o qual se tem menos dúvidas e necessidade de desenvolvimento. É a pessoa (física ou jurídica) que está diretamente relacionada com o fato gerador. Ao realizar, no mundo fenomênico, a ação contida no verbo do tipo tributário desencadeia a obrigação de pagar o tributo, seja ele vinculado ou não, perpassa todo o íterim procedimental e processual, caso necessário, e encerra com o seu cumprimento, por qualquer um dos meios (que serão tratados em tópico separado).

O CTN, ao dispor, de forma geral, dos aspectos da responsabilidade¹⁶, traz dois pré-requisitos para tal classificação, quais sejam: a necessidade de disposição legal sobre a responsabilidade e a vinculação do terceiro ao fato gerador.

Quanto ao primeiro dos pontos, a necessidade de previsão legal, nada mais é que uma consequência do princípio da legalidade¹⁷. Neste sentido, a ex-ministra do STF, Ellen Gracie, em seu voto no Recurso Extraordinário 562.276: “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.”¹⁸

Já em relação ao segundo, para que o terceiro seja relacionado como responsável é preciso o nexo causal, visto que seu arrolamento no polo passivo tem que ter uma utilidade para o processo, seja para facilitar o cumprimento de uma obrigação acessória, ou mesmo da principal. Como poderia contribuir alguém completamente alheio à situação?

Sobre o assunto, assevera Paulsen:

É imprescindível, portanto, que tenha “capacidade de colaboração”, ou seja, que esteja em situação tal que enseje a prática de atos que possam facilitar ou assegurar a tributação sem que

¹⁵ Rocha, 2017, p. 77.

¹⁶ Art. 128, do CTN.

¹⁷ Art. 150, I da CF

¹⁸ STF, Tribunal Pleno, rela. MINA. ELLEN GRACIE, RE 562276, 2011.

sejam para si demasiadamente trabalhosos. Isso porque o responsável tributário não integra a relação contributiva. É sujeito passivo de obrigação própria de colaboração com o Fisco, cumprindo deveres que facilitam a fiscalização ou que impedem o inadimplemento. Só no caso de descumprimento da sua obrigação de colaboração é que assume a posição de garante, passando, então, à posição de responsável pela satisfação do crédito tributário.¹⁹

Contudo, ao descrever o responsável tributário no art. 128, o CTN traz também a figura do substituto tributário, completando então as subcategorias do sujeito passivo indireto. Aqui então é feita a distinção entre o responsável tributário em sentido amplo e em sentido estrito (enquanto categoria que abrange também o substituto e como responsável propriamente dito).

A responsabilidade, enquanto espécie e não gênero, merece três distinções: por solidariedade; sucessão; ou responsabilidade legal. Segundo Mazza²⁰, nestas três variações a responsabilidade é transferida após a ocorrência de um novo fato, contudo não se verifica essa situação na responsabilidade por solidariedade, já que, segundo este mesmo autor, a responsabilidade por solidariedade decorre de lei. Quanto à responsabilidade por sucessão, esta se dá por ausência do contribuinte original, como no caso de fusão de empresas ou falecimento de pessoas físicas. Por fim, existe a possibilidade de responsabilização legal, que decorre do incumprimento de um dever de fiscalização, sendo que o exemplo mais comum deste caso é o do tabelião que não fiscaliza o recolhimento do ITBI.

1.3 – Quesito Temporal

Quanto ao aspecto temporal da obrigação tributária, o código brasileiro é bem direto ao estabelecer que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador²¹, sendo que o mesmo é considerado como existente quando verificadas as circunstâncias materiais descritas (se for situação de fato) ou quando devidamente constituído (em caso de situação jurídica)²². Caso se trate de ato ou negócio jurídico condicional, o mesmo é dado por acabado no momento de seu implemento (caso a condição seja suspensiva) ou no momento da prática (caso a condição seja resolutiva)²³. Justamente por esta clareza, a questão não gera muitas discussões doutrinárias. Controvérsias existem em relação a outros conceitos correlatos, como a exigibilidade do crédito e a sua exequibilidade, tópicos que serão tratados oportunamente.

¹⁹ Paulsen, 2019. p. 266.

²⁰ Mazza, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. Saraiva Jur: São Paulo. 2018. p. 689-690.

²¹ Art. 113, §1º do CTN.

²² Art. 116, I e II do CTN.

²³ Art. 117, I e II do CTN.

A definição do momento de surgimento da obrigação é de suma importância, dado que é o marco inicial da contagem dos prazos legais decadenciais e prescricionais, bem como para definir qual a norma que deve ser aplicada ao caso em concreto.

1.4 – Quesito Espacial

Já no tangente ao vínculo espacial da obrigação tributária, via de regra é utilizada a morada definida pelo sujeito passivo como seu domicílio tributário, sendo que, na falta deste, são definidas opções subsidiárias nos incisos do art. 127 do CTN. Pouco depois, nos parágrafos deste artigo, indica o legislador que, caso não seja possível aplicar as normas anteriormente definidas, seja pelo caso em específico, seja pela dificuldade (ou mesmo impossibilidade) que tal escolha cause à autoridade para prosseguir com a cobrança do tributo, será considerado o local da situação dos bens ou da ocorrência do fato. Um dos exemplos são os impostos relacionados aos bens imóveis, como é o caso do IPTU, sendo este devido para o município onde o bem se encontra.

Assim como no tópico anterior, este não traz maiores dúvidas em termos teóricos, sendo por vezes discutido, na prática, quando da desconsideração do domicílio eleito pelo sujeito passivo pela administração, mas mais a título de prova da dificuldade gerada à cobrança do referido tributo, por exemplo.

Por vezes, também é discutido se deve incidir sobre determinado imóvel o IPTU ou o ITR, a depender de ser a propriedade considerada como urbana ou rural. Apesar de estar relacionada à localização do imóvel, se trata, mais propriamente, de uma questão relacionada à classificação do referido imóvel, onde a localização é apenas um dos critérios. A este respeito já se pronunciou o STJ, inclusive, decidindo que também é necessário observar a destinação econômica do bem imóvel²⁴.

2 – Da Formação à Extinção do Crédito Tributário

Na topografia do Código Tributário Nacional (CTN), o terceiro título é dedicado ao tema, sendo que, em seu primeiro capítulo, trata das disposições gerais, responsáveis por conceituar e definir o referido crédito.

As primeiras normas infraconstitucionais a serem buscadas ao tratar do crédito tributário no ordenamento jurídico brasileiro são os arts. 139 e 4º do CTN, que definem que aquele tem a mesma natureza jurídica da obrigação principal, por dela decorrer, e que esta é determinada pelo fato gerador.

²⁴ STJ. AgRg no Ag 498.512-RS, rel. Min. Peçanha Martins. 2005.

Consequentemente, um crédito derivado de uma obrigação não tributária onde o sujeito ativo é a Fazenda Pública não será tratado como crédito tributário, dada a natureza obrigacional.

Vale ressaltar que o contrário não é válido, ou seja, qualquer efeito modificativo no crédito tributário não afeta a obrigação que o originou, como explicitado pelo art. 140, CTN. Por fim, regula a vinculação à lei dos valores abrangidos por este crédito, não deixando margem para a discricionariedade dos agentes.

Apesar de a obrigação tributária ter seu surgimento com a ocorrência do fato gerador descrito na norma, logo, também, o crédito, este não é exigível desde então, como esclarece Misabel Derzi:

A obrigação tributária, em seu nascedouro, sempre conterà, sob o ângulo do sujeito ativo, um direito de crédito, ainda que inexigível ou inexercitável. Nesse último caso, os atributos da certeza, liquidez e exigibilidade são meramente virtuais, sendo atualizados e concretizados posteriormente, por meio do lançamento.²⁵

Aparentemente, em uma primeira análise, a norma do art. 142 de CTN destoa desta posição, por indicar que a constituição do crédito tributário se dá em momento distinto da constituição da obrigação, visto que aquela depende do lançamento. Entretanto não existe incongruência, dado que o conteúdo da norma apenas reitera que não obstante a obrigação traga, intrinsecamente, o direito de crédito, este não é exigível de imediato, carecendo do lançamento para que se efetive.

Para que seja verificada a exigibilidade de tal crédito, é necessário que haja o incumprimento da citada obrigação e, para que isto se dê, deve ser, formalmente, constituído. Sua constituição depende do lançamento, independentemente da modalidade, ou mesmo a partir de declaração do próprio sujeito passivo²⁶. Neste sentido, expõe Fabiana Tomé:

Como se vê, a exigibilidade não surge lógica e cronologicamente no mesmo instante em que o ato administrativo passa a existir no ordenamento: para que o sujeito ativo possa tomar as providências necessárias à cobrança do crédito tributário é imprescindível que se tenha operado o vencimento da prestação tributária. Somente quando concretizado esse fator estará o Fisco habilitado a cobrar o crédito tributário, mediante inscrição do débito na Dívida Ativa e o conseqüente ajuizamento da execução fiscal.²⁷

Por fim, a exequibilidade passa a existir apenas quando é lavrada a Certidão de Dívida Ativa, conforme regulado pelo art. 201 do CTN. Munida deste título executivo extrajudicial, a Fazenda Pública pode proceder à execução fiscal do crédito, pela via judicial (nos termos da lei nº 6.830/80).

²⁵ Derzi, Misabel Abreu Machado. Crédito tributário e lançamento. In: LEITE, Geilson Salomão. (Coord.). *Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 98

²⁶ Súmula 426 do STJ.

²⁷ Tomé, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET*, 2010, São Paulo. Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado. São Paulo: Noeses, 2010. v. 1. p. 370.

Destaca-se que o título referido no parágrafo anterior é formado unilateralmente pelo poder público responsável. Assim sendo, passaremos a uma análise um pouco mais pormenorizada dos referidos institutos.

2.1 – Da Obrigação Tributária

A obrigação tributária, apesar de relacionada ao crédito tributário, guarda também certa independência, dado que os fatos posteriores que modifiquem o crédito não interferem na obrigação tributária que lhe deu origem²⁸. Para o surgimento da obrigação tributária na esfera jurídica, deve ser constatada a existência do fato gerador descrito na norma de incidência, que descreve o referido fato e lhe reveste de relevância jurídico-tributária.

Após a constatação, no mundo material, da ocorrência do ato, fato ou negócio jurídico previsto na norma tributária, é possível delimitar as demais características da citada obrigação, como: os sujeitos (ativo e passivo); o aspecto material (a delimitação geográfica onde é devida a obrigação); bem como o aspecto temporal (quando é devido, quais normas aplicar e quando começam a decorrer os prazos decadenciais e prescricionais).

Como já trabalhado nos tópicos anteriores, o sujeito passivo direto (contribuinte) será aquele com relação mais estreita com o fato gerador, enquanto o sujeito ativo será a pessoa jurídica de direito público (independentemente de sua organização) que também esteja vinculada ao fato. A obrigação será devida, via de regra, no lugar do domicílio do sujeito passivo, a menos que a norma, no caso específico, determine outro local (como o da situação dos bens), ou caso essa escolha dificulte ou impossibilite a efetivação e cobrança dos créditos. Mas a individualização da obrigação se dá com o lançamento que, além disto, confere exigibilidade ao crédito.

A partir de então, está estabelecida a obrigação tributária que traz, intrínseca a si, o direito de crédito do tributo em tela. Contudo, conforme já tratado, tal não é suficiente para a cobrança dos referidos montantes. A seguir, serão tratadas as condições para que o crédito passe a se tornar exigível.

2.2 – Da Exigibilidade do Crédito

Estabelece o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, que a constituição do crédito tributário se dá através do lançamento tributário, sendo este de competência exclusiva da autoridade administrativa.

²⁸ Art. 140 do CTN.

Tendo em consideração este dispositivo legal, a análise do instituto do lançamento é imprescindível a este trabalho.

2.2.1 – Do Lançamento Tributário

A primeira discussão trazida, no que tange ao lançamento tributário, diz respeito à natureza do referido instituto. A doutrina diverge entre dois posicionamentos: lançamento enquanto procedimento (conforme definido no texto normativo do art. 142 do CTN); ou lançamento enquanto ato (posicionamento da doutrina majoritária).

Quanto aos seus efeitos, tem caráter duplo, dado que, inicialmente, declara a existência do fato gerador que gerou a obrigação tributária, bem como constitui o crédito decorrente da referida obrigação, dando liquidez e exigibilidade ao mesmo.

Dentre as modalidades trazidas pelo CTN, a primeira é do lançamento por declaração. Neste caso, o contribuinte oferece ao Estado os meios para apurar os valores devidos a título do referido tributo, devendo então a Fazenda, após assim proceder, informar o contribuinte, por meio de notificação, acerca dos valores que aferiu como devidos. Merece sublinhar que as informações prestadas pelo contribuinte não constituem confissão de dívidas, até porque, caso assim fosse, não seria necessário o lançamento por parte da autoridade tributária competente.

A segunda possibilidade de lançamento é por ofício, onde o Fisco, unilateralmente, apura e determina os valores devidos. Este meio é utilizado quando assim determinado pelo tributo, mas também de forma subsidiária, no caso de outro método ser definido em lei, mas o contribuinte não cumprir com seus deveres de informação e/ou pagamento.

Por fim, é trabalhada a hipótese de lançamento por homologação. Neste cenário, em específico, o contribuinte faz a apuração e paga os valores apurados, cabendo à Administração apenas validar estes atos do contribuinte por meio de homologação. Vale destacar que, mesmo se a Fazenda nada fizer, são consideradas homologadas tacitamente as ações do contribuinte. O prazo decadencial de cinco anos é aplicado para as apurações suplementares que possam vir a ser feitas e lançadas de ofício pelo sujeito ativo.

Assim sendo, uma das formas de se diferenciar os métodos de lançamento anteriormente citados é justamente através da atuação. Caso as obrigações recaiam exclusivamente sobre a Fazenda, o lançamento será de ofício; já se é necessário um dever de informação por parte do contribuinte, para uma posterior apuração pela Administração que o notificará, havendo, assim, uma participação considerável das

duas partes, será por declaração; se a apuração e o pagamento estão sob responsabilidade exclusiva do contribuinte, bastando que exista posterior confirmação por parte do Fisco (sendo que este pode se dar tacitamente, inclusive), estaremos diante, então, do lançamento por homologação.

Vale destacar que, apesar do CTN tratar de forma exclusiva da formalização do crédito pelo lançamento, mas que tal forma não é a única. A este respeito, Paulsen destaca:

É feita pelo contribuinte, cumprindo suas obrigações acessórias de apurar e declarar os tributos devidos (e.g., declaração de rendimentos, DCTF, GFIP), ou pelo Fisco através da lavratura de auto de lançamento, auto de infração ou notificação fiscal de lançamento de débito (o nome é irrelevante, importa é que se cuide de ato da autoridade através do qual tenha sido verificado que o fato gerador e a infração ocorreram, calculado o tributo e a penalidade e notificado o contribuinte para pagar). Até mesmo por ato judicial, nas ações trabalhistas, é formalizado o crédito relativo a contribuições previdenciárias.²⁹

Com isto, o que se percebe é que o lançamento é, de fato, ato exclusivo da administração tributária, mas, não é o único meio de formalização do crédito tributário. Esta pode se dar por confissão de dívida (por parte do contribuinte), por ato judicial (em processos trabalhistas), por declaração de compensação (os valores devidos pelo sujeito passivo são tidos como confessados nesta situação também), entre outros meios. Apenas para ilustrar estas possibilidades, já é entendimento sumulado do STJ que: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”³⁰.

No seguimento do lançamento, deve ser notificado o sujeito passivo e nessa notificação devem estar descritos os requisitos contidos no art. 11 do Decreto 70.235/72, quais sejam: qualificação do notificado; o valor do crédito e o prazo para cumprimento ou impugnação; o dispositivo legal; e a assinatura do servidor responsável. No caso de incumprimento, passa-se então à expedição da Certidão de Dívida Ativa, que dá exequibilidade ao crédito decorrente da obrigação nascida com a ocorrência do fato gerador, devidamente descrito na norma.

2.3 – Da Exequibilidade do Crédito

Para que um crédito, decorrente de uma obrigação tributária e plenamente exigível, se torne exequível, é necessária a inscrição do mesmo em dívida ativa. Tendo por base o previamente afirmado, vem neste sentido o art. 201 do CTN, estabelecendo que fica constituída a dívida tributária, ou seja, aquela que decorre de obrigação de mesma natureza, devidamente inscrita na autoridade competente e cujo o prazo

²⁹ Paulsen, 2019. p. 308.

³⁰ Súmula 436 do STJ

para cumprimento já tenha se esgotado. Assim procedendo, torna líquido e certo o crédito, como consta o art. 2º, §3º da Lei nº 6.830/80.

Ao preencher os requisitos supramencionados, é possível executar valores devidos a título de crédito tributário. Todavia, para que estejam regularmente inscritos, deve ter sido lavrado, por autoridade competente, o correlato termo de inscrição na dívida, sendo que este deve conter: qualificação do sujeito passivo (incluindo os responsáveis); o montante, bem como a forma de calcular os juros; origem e natureza do crédito (com especial referência ao artigo que traz a norma de incidência do tributo); a data de inscrição; e, caso se verifique, o número do processo administrativo que o precedeu. Estes são os requisitos previstos no art. 202 do CTN, a fim de garantir a mais completa informação para o sujeito passivo, sob pena de nulidade da referida inscrição.

Esta necessidade se dá porque, ao assim dispor, a legislação tributária garante a devida informação do sujeito passivo, e, assim, além de revestir de validade por cumprir os termos dispostos em norma, também permite o contraditório, ao tornar claros os elementos considerados tanto na constituição quanto na apuração do crédito.

A inscrição se materializa na Certidão de Dívida Ativa (CDA) que, por se tratar de ato administrativo, por si só, já é revestida de presunção de legitimidade (assim tratado por toda doutrina administrativa, como por Carvalho Filho³¹). Contudo, tanto o Código Tributário (art. 204) quanto a Lei de Execuções Fiscais (art. 3º) lhe garantem, expressamente, presunção de certeza e liquidez

Neste sentido, esclarece Napoleão Filho:

É de essencial importância a correta inscrição do crédito tributário em dívida ativa, pois é esse ato que enseja a ulterior extração da respectiva certidão (CDA), que servirá de suporte à subsequente. O Controle de Legalidade do Lançamento e a Inscrição do Crédito em Dívida Ativa execução forçada, pela via judicial, no caso de não ocorrer a sua satisfação espontânea, pelo devedor.³²

Assim, após a lavratura da CDA, pode o Fisco ajuizar a execução fiscal. Este poder aqui constante, vale dizer, não trata de uma faculdade, e sim de uma obrigação, um poder-dever, visto que está vinculado o agente à prossecução do crédito, por ser de interesse público, logo, irrenunciável³³.

³¹ Carvalho Filho, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 32ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2018. pgs.185-186.

³² Filho, Napoleão Nunes Maia. O Controle de Legalidade do Lançamento e a Inscrição do Crédito em Dívida Ativa. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2006. p. 77

³³ Nas palavras de Di Pietro, 2017: "Precisamente por não poder dispor dos interesses públicos cuja guarda lhes é atribuída por lei, os poderes atribuídos à Administração têm o caráter de poder-dever; são poderes que ela não pode deixar de exercer, sob pena de responder pela omissão. Assim, a autoridade não pode renunciar ao exercício das competências que lhe são outorgadas por lei; não pode deixar de punir quando constata a prática de ilícito administrativo; não pode deixar de exercer o poder de polícia para coibir o exercício dos direitos individuais em conflito com o bem-estar coletivo; não pode deixar de exercer os poderes decorrentes da hierarquia; não pode fazer liberalidade com o dinheiro público. Cada vez que ela se omite no exercício de seus poderes, é o interesse público que está sendo prejudicado." Pg.135.

2.4 – Da Execução Fiscal

Para que a Fazenda inicie a execução fiscal, basta a propositura da ação com a CDA, visto que se trata de um título executivo extrajudicial, como dita o art. 784, IX do CPC. No mesmo sentido, encontra-se a norma do art. 6º da LEF, que, ao indicar os requisitos da petição inicial deste gênero de ações e, expressamente, prever a possibilidade, não somente de estar instruída a inicial com a CDA, mas de estar em um único documento com esta³⁴.

Vale ressaltar que o juízo competente para o ajuizamento da execução fiscal é o do domicílio do executado, sendo que o art. 5º da LEF ainda garante que não será movido o processo, já que exclui qualquer outro juízo que pudesse atrair o feito (como é o caso das falências ou sucessões).

Ao receber a exordial, já em seu primeiro despacho, o juiz, além de determinar a citação do executado, pode determinar a penhora de bens, caso não seja garantido o processo, ou o arresto, na hipótese do polo passivo não ter domicílio ou se ocultar³⁵. Após a devida citação, feita por correio, preferencialmente, mas podendo dar-se também por oficial de justiça ou edital, de acordo com o caso em concreto, o prazo para pagamento é de cinco dias.

O polo passivo poderá opor embargos no prazo de trinta dias a partir do depósito, constituição de garantia ou da intimação da penhora, considerando que a própria letra da lei indica a necessidade de assegurar o valor em causa³⁶, já que esta reação do devedor gera efeitos suspensivos. Tal requisito é estabelecido justamente pela importância da execução fiscal e dos tributos nos ordenamentos atuais que, via de regra, são classificados como Estados Fiscais.

Existiu alguma dúvida sobre a eliminação desta garantia quando foi alterado o art. 736 do CPC de 1973 pela lei nº 11.382, de 2006³⁷ e com o texto mantido pelo CPC de 2015³⁸, já que expressamente indica que a oposição de embargos independe de depósito, caução ou penhora, e a lei de execuções fiscais garante o uso da norma processual civil de forma subsidiária. Tal questionamento sequer deveria ter sido levantado, já que não seria o caso de aplicar subsidiariamente, já que esta lei traz de forma expressa indicação em contrário e se trata de uma lei especial, possuindo então preferência no tratamento das questões por ela abrangidas. Exatamente neste sentido foi a decisão REsp 1.272.827/PE a seguir:

³⁴ Lei nº 6.830/80, art. 6º, §§2º e 3º.

³⁵ Lei nº 6.830/80, art. 7º, I, II e III.

³⁶ Lei nº 6.830/80, art. 16, §1º.

³⁷ Lei nº 11.382/06.

³⁸ Lei nº 13.105/15, art. 914.

4. Desta feita, à luz de uma interpretação histórica e dos princípios que nortearam as várias reformas nos feitos executivos da Fazenda Pública e no próprio Código de Processo Civil de 1973, mormente a eficácia material do feito executivo a primazia do crédito público sobre o privado e a especialidade das execuções fiscais, é ilógico concluir que a Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980 - Lei de Execuções Fiscais - LEF e o art. 53, §4º da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, foram em algum momento ou são incompatíveis com a ausência de efeito suspensivo aos embargos do devedor. Isto porque quanto ao regime dos embargos do devedor invocavam - com derrogações específicas sempre no sentido de dar maiores garantias ao crédito público - a aplicação subsidiária do disposto no CPC/73 que tinha redação dúbia a respeito, admitindo diversas interpretações doutrinárias. (grifo meu)

Contudo, no julgamento do REsp nº 1.487.772/SE, o STJ entendeu que, após a referida alteração na sistemática processual civil e levando em consideração o direito de defesa, a exigência da garantia dos embargos poderia ser relativizada nos casos de hipossuficiência do polo passivo, pois, caso não fosse, representaria uma limitação ao direito de defesa de uma parte que já está em situação de desvantagem, como demonstrado no trecho a seguir:

4. A Constituição Federal de 1988, por sua vez, resguarda a todos os cidadãos o direito de acesso ao Poder Judiciário, ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, CF/88), tendo esta Corte Superior, com base em tais princípios constitucionais, mitigado a obrigatoriedade de garantia integral do crédito executado para o recebimento dos embargos à execução fiscal, restando o tema, mutatis mutandis, também definido na Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.127.815/SP, na sistemática dos recursos repetitivos. 5. Nessa linha de interpretação, *deve ser afastada a exigência da garantia do juízo para a oposição de embargos à execução fiscal, caso comprovado inequivocadamente que o devedor não possui patrimônio para garantia do crédito exequendo.*³⁹(grifo meu)

Sendo que este entendimento segue válido, a fim de permitir que aqueles, comprovadamente, sem condições de garantir a execução possam opor os embargos e defender sua posição frente à execução fiscal. Vale ressaltar ainda que isso não exime completamente o executado de prestar garantia, devendo o fazer na medida de suas possibilidades e, assim que possível, complementá-la para o valor total.

Ainda na possibilidade de defesa, é possível que o executado se utilize da exceção de pré-executividade para se fazer ouvir nestes processos, sendo que um dos casos jurisprudencialmente reconhecidos de utilização deste incidente é justamente a impossibilidade de garantir os embargos. Justamente por dispor destes meios alternativos à garantia da execução, não se pode dizer que o direito de defesa do sujeito passivo encontre-se tolhido.

Apresentada, assim, oposição ao pleito inicial, é feita a instrução com o devido julgamento, caso o meio de defesa tenha sido embargos, visto que a exceção de pré-executividade é considerada apenas como incidente, dando azo a uma decisão interlocutória, recorrível por meio de agravo

³⁹ STJ. REsp 1487772/SE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 28/05/2019, DJe 12/06/2019.

Ao final do referido processo, com a respectiva sentença ou acórdão, o crédito será satisfeito (integral ou parcialmente) ou considerado indevido, dando fim à persecução estatal. A partir daqui, consideraremos as outras hipóteses de extinção do crédito tributário, que podem, ou não, passar pelo referido processo.

2.5 – Da Extinção do Crédito Tributário

Claro que a execução dos créditos para obrigar o adimplemento da obrigação principal é o caso mais extremo do percurso da cobrança, mas merecem ser tratadas as demais formas de extinção do crédito tributário, ainda que, como os demais tópicos deste capítulo, de forma não tão profunda, visto que seu objetivo principal é contextualizar as garantias dos referidos créditos, a serem trabalhadas no último capítulo da presente dissertação.

Para tal efeito, faz-se necessária uma referência direta ao art. 156 do CTN, visto que este trata das onze principais formas de extinção, que serão brevemente vistas a seguir, na ordem trazida pela legislação. Leandro Paulsen⁴⁰ indica que as hipóteses contidas no código podem ser divididas naquelas que geram a satisfação do crédito⁴¹, sua desconstituição⁴², seu perdão⁴³ ou preclusão⁴⁴.

2.5.1 – Da Satisfação do Crédito

Na primeira das modalidades por ele descritas encontram-se: o pagamento (propriamente dito); a compensação; a transação; a conversão do depósito em renda; o pagamento antecipado; a consignação em pagamento; e a dação em pagamento. Todas estas formas são comuns e estudadas em outros ramos do direito (em especial na parte obrigacional do Direito Civil).

A forma mais comum de extinção será a primeira a ser tratada, justamente por sua usualidade (muito provavelmente por isto também foi a primeira a ser tratada na legislação, além de ser o fim esperado da obrigação que surgiu com o fato gerador), é o pagamento. A seção do Código Tributário dedicada a esta forma de extinção do crédito tributário (arts. 157 a 164 do CTN) trata, de forma geral, do órgão responsável

⁴⁰ Paulsen, 2019, p. 339.

⁴¹ Art. 156, I, II, III, VI, VII, VIII e XI do CTN.

⁴² Art. 156, IX e X do CTN.

⁴³ Art. 156, IV do CTN.

⁴⁴ Art. 156, V do CTN.

pelo recebimento⁴⁵, do meio que será aceito⁴⁶, da ordem de preferência para alocação dos valores (caso o sujeito passivo possua mais débitos com aquele mesma pessoa jurídica de direito público)⁴⁷.

Vale a ressalva de que, no caso de não pagamento e aplicação de penalidades (multas e juros), caso sobrevenha lei mais benéfica ao devedor, esta deve ser aplicada, por se tratar de um dos casos previstos de retroatividade da lei tributária⁴⁸.

Caso o pagamento se dê indevidamente, resguarda ainda a possibilidade de restituição, total ou parcial, caso tenha existido erro no montante pago, no cálculo ou mesmo em reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória⁴⁹

O segundo método é a compensação, cujo procedimento exige o cumprimento de alguns requisitos, a saber: necessidade de haver previsão legal no caso concreto (considerando a legalidade estrita que rege a esfera tributária); reciprocidade entre o sujeito passivo e aquela determinada pessoa jurídica de direito público; liquidez dos valores; e que um dos créditos esteja vencido, segundo Marcus Abraham⁵⁰.

Em sequência, temos a possibilidade da transação. Apesar de já definida de forma geral no CTN, a transação ainda não possuía nenhuma previsão específica. Logo, mesmo existindo esta possibilidade, acabava por depender muito dos precedentes jurisprudenciais para guiar sua utilização. Tal questão gerava discussão considerável na doutrina, onde parte considerava inconstitucional (por violar a legalidade, já que abre uma margem discricionária considerável⁵¹) e outra entendia como um meio válido de encerrar o litígio⁵². Contudo, foi sancionada lei para tratar especificamente dos casos de transação, justamente com o intuito de clarificar os casos⁵³ passíveis de proposição de transação (seja por proposta individual, seja por adesão) e tornar um instrumento mais viável.

Merece diferenciação entre os institutos da transação e do parcelamento, visto que aquele extingue o crédito tributário, enquanto este apenas o prolonga no tempo, permitindo o pagamento, satisfazendo, ao final, o crédito.

⁴⁵ Art. 159 do CTN.

⁴⁶ Art. 162 do CTN.

⁴⁷ Art. 163 do CTN.

⁴⁸ Art. 106, II, c do CTN.

⁴⁹ Art. 165, I, II e III do CTN.

⁵⁰ Abraham, 2018, p. 253.

⁵¹ É o caso da Eduardo Marcial Ferreira Jardim (na obra "Comentários ao Código Tributário Nacional", de organização de Ives Gandra da Silva Martins).

⁵² Como Heleno Torres (em artigo intitulado "Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa").

⁵³ Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020.

Na opção a seguir, temos a hipótese da conversão do depósito em renda. Esta se dá quando o sujeito passivo faz o depósito para a suspensão da exigibilidade e, após decisão judicial ou administrativa, é confirmado que o crédito é devido, então a Fazenda Pública converte o valor do depósito. É também possível que tal conversão se dê caso o sujeito passivo desista de questionar a exigibilidade do tributo.

Já é decisão recorrente do STJ que o depósito, quando devidamente aceito, implica o lançamento tácito dos valores, como se verá no excerto a seguir:

1. Os depósitos efetuados pelo contribuinte por ocasião do questionamento judicial do tributo suspendem a exigibilidade do mesmo, enquanto perdurar a contenda, ex vi do art. 151, II, do CTN e, por força do seu designio, implica lançamento tácito do montante exato do quantum depositado, conjurando eventual alegação de decadência do direito de constituir o crédito tributário. (STJ - Acórdão Resp 1157786 / Mg, Relator(a): Min. Luiz Fux, data de julgamento: 19/10/2010, data de publicação: 28/10/2010, 1ª Turma)

Tendo isto em vista, a partir do momento em que o depósito é aceito e suspende a exigibilidade do crédito, fica tacitamente lançado o valor.

Já o pagamento antecipado seguido por homologação acaba por ser bem autoexplicativo e ocorre quando o sujeito passivo faz o pagamento antecipadamente, dependendo apenas da homologação posterior por parte da Fazenda Pública. Caso esta não se manifeste no prazo decadencial de cinco anos, considera-se tacitamente homologado, a menos que seja comprovada fraude, simulação ou dolo⁵⁴.

Outra forma prevista é a consignação em pagamento, que decorre, necessariamente, de decisão judicial a favor do contribuinte, quando o sujeito ativo recusa o recebimento por uma das hipóteses descritas nos parágrafos do artigo 164 do CTN. Esta modalidade acaba sendo uma garantia para o contribuinte contra decisões arbitrárias da administração, pois permite que entre com ação específica e, depois de julgada procedente, extingue para ele o crédito, através da conversão em pagamento.

Por fim, no intuito de facilitar a satisfação do crédito tributário, a modalidade da dação em pagamento foi adicionada pela Lei Complementar 104/2001, criando uma exceção à regra de que os tributos devem ser pagos através de moeda corrente nacional. A partir de então, fica permitida a dação, mas ainda assim, como alternativa, dado que o meio preferencial para pagamento de quaisquer créditos tributários é em dinheiro, conforme disposto na própria Lei de Execução Fiscal⁵⁵ e considerando que o tributo é sempre uma prestação pecuniária em moeda⁵⁶, como definição constante no próprio CTN⁵⁷.

⁵⁴ Art. 150, §§ 1º e 4º do CTN.

⁵⁵ Art. 11, I da Lei 6.830/80.

⁵⁶ Mesmo que caiba o pagamento de outra forma, como trazido por Eduardo Sobral Tavares, no artigo: "*Dação em pagamento em bem imóvel como forma de extinção do crédito tributário: requisitos mínimos para constitucionalidade da lei local*", pg. 9. Disponível em: <https://revistaelectronica.pge.rj.gov.br/pge/article/view/129/100>.

⁵⁷ Art. 3º do CTN.

2.5.2 – Da Desconstituição do Crédito

Entre as possibilidades da segunda divisão feita pelo autor supracitado, estão as decisões (administrativa e judicial) que, transitadas em julgado, desconstituam o crédito. A partir do momento em que a decisão já se encontra inatacável por quaisquer recursos ou ações, o crédito é tido como anulado e deixa de poder ser cobrado.

2.5.3 – Da Remissão do Crédito

Sobre a remissão, pouco é tratado, por se tratar de um caso consideravelmente incomum, visto que depende de despacho administrativo neste sentido, perdendo os valores devidos. Outro motivo para a pouca utilização é a necessidade de previsão pela lei especial que trata do tributo a ser remido. Via de regra o despacho fundamenta-se: no valor reduzido do montante devido; na aplicação da equidade; ou nas peculiaridades do caso concreto⁵⁸.

2.5.4 – Da Preclusão do Crédito

A última das categorias a ser tratada é a da preclusão, que inclui as hipóteses de prescrição e decadência. Ao tratar destes casos, deveremos também fazer um breve desvio para os casos de suspensão ou interrupção da exigibilidade, já que estes interferem diretamente naqueles.

2.5.4.1 – Da Decadência

A decadência trata da perda do direito, pelo transcurso de determinado período de tempo, de liquidar e lançar determinado tributo. Nesta linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho diz:

A decadência ou caducidade bem como a prescrição são, no direito tributário brasileiro, institutos de direito material, porque dizem com a perda de direitos subjetivos. No caso da decadência dá-se o perecimento do direito ao crédito tributário em si mesmo, seja ele devido à Fazenda Pública em razão da ocorrência do fato gerador no mundo fático seja ele devido ao sujeito passivo, por ter direito a crédito indevido já pago, por inocorrência do fato gerador (crédito já pago ou pago a maior).⁵⁹

Em igual sentido, apesar da nomenclatura distinta, diz-nos o autor Joaquim Manuel Freitas da Rocha sobre o instituto da caducidade no Direito Tributário Português:

Como se referiu, o prazo legislativamente nomeado como de caducidade (art. 45.º da LGT) tem por referência o direito da administração tributária de liquidar os tributos. Neste contexto, a

⁵⁸ Abraham, 2018, pgs. 254/255.

⁵⁹ Coelho, Sacha Calmon Navarro; Coelho, Eduardo Junqueira. *Decadência e Prescrição*. Pesquisas tributárias. Nova série n° 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, v. 13, p. 1. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/decadencia-e-prescricao/>. Acesso em 21 de setembro de 2020.

liquidação traduz um complexo de operações materiais levadas à prática com o objectivo de quantificar a obrigação tributária, determinando em concreto o seu objecto (matéria colectável) e o valor.⁶⁰

Assim sendo, no ordenamento jurídico brasileiro, é considerado constituído o crédito tributário, logo, deixa de correr o prazo decadencial, quando o lançamento é efetivado pela expedição do auto de infração. Corroborando este ponto de vista encontra-se o seguinte entendimento do STF:

PRAZOS DE PRESCRIÇÃO E DE DECADÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO. *Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco. É esse o entendimento atual de ambas as turmas do STF.⁶¹ (grifo meu)*

Mesmo se tratando de uma decisão já de 1982, a mesma se mantém incontestada na jurisprudência da referida corte. Agora será descrita a prescrição, com sua vertente intercorrente, e depois feita uma diferenciação entre esta e o instituto referido supra.

2.5.4.2 – Da Prescrição

Diferentemente da decadência, a prescrição é a perda da pretensão de tal direito. Isso quer dizer que o direito material não é mais passível de cobrança pela via judiciária. Tal impedimento de que o credor se utilize do Poder Judiciário para a cobrança do crédito é baseado, principalmente, na segurança jurídica. Ou seja, após o decurso de cinco anos da constituição do crédito, por meio do efetivo lançamento, para a estabilidade das relações dentro do âmbito tributário, o ente federativo deixa de poder executar tais valores.

Assim sendo, a decadência é o prazo de cinco anos que trata do primeiro momento do direito, antes da constituição do crédito, enquanto a prescrição é o prazo para satisfação da pretensão, por iguais cinco anos, depois da devida constituição do crédito. Apenas no sentido de ilustrar o que foi dito anteriormente, será colacionado o seguinte julgado do STJ, que corrobora o já exposto:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DATA DA NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. *"É entendimento assente nesta Corte que, uma vez constituído o crédito tributário pela notificação do auto de infração, não há falar em decadência, mas em prescrição, cujo termo inicial é a data da constituição definitiva do crédito. Não havendo*

⁶⁰Rocha, Joaquim Freitas da. Prazos em matéria tributária. 2013. Pg. 10. Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/59522>. Acesso em: 21 de setembro de 2020.

⁶¹STF, no ERE 94.462-1-SP (Moreira Alves, unânime, 6-10-1982, DJU 17-12-1982, p. 13209) *apud* Cassone, Vittorio; Rossi, Júlio César; e Cassone, Maria Eugênia Teixeira. Processo tributário: teoria e prática. 15. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017. Pg. 39.

impugnação pela via administrativa, como no caso dos autos, o curso do prazo prescricional inicia-se com a notificação do lançamento tributário". 2. Agravo interno não provido. (STJ - Acórdão Agint no Resp 1695663 / Rj, Relator(a): Min. Mauro Campbell Marques, data de julgamento: 12/06/2018, data de publicação: 20/06/2018, 2ª Turma)

Diferente é a situação da prescrição intercorrente, que foi introduzida na execução fiscal através da Lei nº 11.051/04, permitindo que, após cinco anos da decisão que determinou o arquivamento da execução para a busca de bens do executado ou para a localização do próprio, é permitido ao juiz reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la (desde que ouvida a Fazenda Pública, por questão de contraditório).

Apesar desta introdução relativamente recente no âmbito tributário, tal possibilidade já existia na seara civil⁶², ainda que não tratada por este adjetivo, como via de impedir o prolongamento *ad aeternum* das execuções em curso. Aqui, novamente, se vê a mesma ideia subjacente de estabilização das relações jurídicas, visto que já se passou um prazo considerável de inação por parte do exequente.

Como justificativa da existência de tal instituto, fica colacionado excerto da dissertação de mestrado de Ernesto José Toniolo sobre o tema da prescrição intercorrente:

A principal causa eficiente da prescrição intercorrente na execução fiscal encontra-se na inércia do exequente em praticar atos processuais decorrentes dos ônus do ajuizamento da demanda. Ajuizada a ação, afirmando-se em juízo a existência do crédito inadimplido (*in status assertionis*) e exigindo-se a tutela jurisdicional pela execução forçada, o credor realiza a conduta esperada pelo ordenamento jurídico, desaparecendo a inércia que desencadeara o mecanismo da prescrição. Contudo, como a ação não se esgota com o ajuizamento da demanda, compreendendo uma série de faculdades e deveres processuais, o credor, agora exequente, deve praticar todos os ônus referentes à condição de autor na execução fiscal.

A inércia do credor em praticar seus deveres processuais, e a potencialização dos males causados pela situação de eterna litispendência e litigiosidade, fazem surgir na execução fiscal as razões pacificadoras e estabilizadoras da prescrição. Assim como a inércia no exercício da pretensão servia como causa eficiente da prescrição, o mesmo ocorrerá com a inércia do exequente em exercer seus ônus processuais.⁶³

Com isto, é dado o prazo de cinco anos para a Fazenda diligenciar no sentido de satisfazer sua pretensão (seja pela busca do sujeito passivo, seja para encontrar bens que possam ser executados). Tal entendimento já foi, inclusive, alvo de súmula por parte do STJ⁶⁴, sendo considerado o prazo de um ano (anterior ao arquivamento) como suficiente para estabilizar a execução e permitir que o exequente dê seguimento às suas diligências de modo efetivo durante os cinco anos seguintes.

⁶² Art. 267, II do CPC de 73, reproduzido no art. 485, II do CPC de 15, que prevê a possibilidade de extinção do processo quando não houver movimentação por negligência das partes. A diferença reside no fato de, no CPC, não existir resolução do mérito, enquanto na LEF, sim.

⁶³ Toniolo, Ernesto José. A prescrição intercorrente na execução fiscal fundada em crédito tributário. Dissertação (Mestrado em Direito Processual Civil) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2006. p. 129.

⁶⁴ Súmula 314 do STJ.

2.6 – Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

Diferentemente do que se passa com a exclusão do crédito tributário, nas hipóteses a seguir o mesmo fica suspenso. Ao analisar as possibilidades de suspensão, Leandro Paulsen⁶⁵ divide em três grupos: quando existe prazo para pagamento (seja por moratória⁶⁶, seja por parcelamento⁶⁷); quando há incerteza sobre a existência do crédito (no caso de haver pendente o julgamento de algum recurso⁶⁸, for concedida medida liminar em mandado de segurança⁶⁹, em tutela antecipada ou outra ação judicial⁷⁰); ou quando o crédito foi garantido através de depósito em dinheiro⁷¹. Todas estas modalidades estão descritas nos incisos do art. 151 do CTN.

A seguir, serão abordadas as espécies acima citadas de forma um pouco mais detalhada, seguindo a divisão proposta por Paulsen. A primeira das formas tratadas pela legislação é a moratória, que consiste no alargamento do prazo para o adimplemento do crédito tributário. Tal ampliação pode ser dar em caráter geral (a depender de lei do ente responsável pelo referido tributo) ou particular (por despacho da autoridade administrativa competente).

Existe uma discussão doutrinária sobre a constitucionalidade ou não do art. 152, I, b do CTN, que permite que a União conceda moratória a tributos da competência de outros entes (Estados, Municípios ou Distrito Federal), quando concede, simultaneamente para aqueles de competência federal. Tal embate se dá pela interferência na autonomia dos demais membros da federação, violando o art. 18, *caput* da Constituição Federal. Não entraremos no mérito deste tema, por fugir ao escopo do presente trabalho.

Quando concedida, independentemente se geral ou individual, deverá cumprir determinados requisitos, quais sejam⁷²: prazo de duração, as condições, a quais tributos se aplica, a quantidade de prestações e seus respectivos vencimentos, bem como as garantias que devem ser fornecidas (sendo que estes três últimos requisitos devem ser especificados apenas caso se faça necessário no caso concreto).

Por fim, vale ressaltar que, via de regra, abrange somente aqueles créditos que já estejam definitivamente constituídos (ou ao menos que o lançamento já tenha se iniciado) na época da lei ou despacho que o determinar e que este benefício não gera direito adquirido, podendo ser cassado se suas

⁶⁵ PAULSEN, 2019. pgs. 318/319.

⁶⁶ Art. 151, I do CTN.

⁶⁷ Art. 151, VI do CTN.

⁶⁸ Art. 151, III do CTN.

⁶⁹ Art. 151, IV do CTN.

⁷⁰ Art. 151, V do CTN.

⁷¹ Art. 151, II do CTN.

⁷² Art. 153 do CTN.

condições deixarem de ser satisfeitas. Também neste último ponto existe uma pequena divergência, mas está relacionada à terminologia correta a ser aplicada, visto que alguns doutrinadores⁷³ entendem que se trata de verdadeira cassação e não revogação da moratória, considerando que sua concessão é ato vinculado, não havendo espaço para discricionariedade do agente tributário (poder-dever), entendimento este que acompanhamos.

Na sequência, temos o parcelamento, apesar de ser o último dos meios dispostos na legislação, é trazido na mesma classificação por Paulsen por se tratar de uma prorrogação do prazo para pagamento. Tanto é assim que o próprio código tributário enquadra os dois tipos dentro da mesma seção (Seção II - Moratória). Assim como quase todo o direito tributário, este instituto depende de lei específica que trate do assunto, sem a necessidade, todavia, de ser lei complementar, uma vez que não está enquadrada no rol do art. 146 da CF.

Este instituto não exclui a incidência de juros e/ou multas necessariamente, apesar de ser possível que, para garantir o efetivo pagamento do crédito principal, estes valores acessórios sejam anistiados total ou parcialmente.

O parcelamento foi trazido pela Lei Complementar 104/01 e, depois, regulado, de forma genérica, pela Lei nº 10.522/02, a qual permite o parcelamento de qualquer débito com a Fazenda Nacional em até sessenta prestações mensais⁷⁴, sendo deferido tacitamente depois de noventa dias⁷⁵ (caso não seja dada uma resposta antes deste prazo) e constitui confissão de dívida por parte do sujeito passivo⁷⁶. Contudo, nada impede que lei específica sobre determinado tributo estabeleça condições diferentes e que estas sejam usadas apenas subsidiariamente.

Por fim, ainda tratando da subsidiariedade, fica estabelecido que, na omissão de algum ponto sobre o parcelamento, as normas referentes à moratória serão utilizadas.

Em seguida, cuida-se da incerteza quanto à existência do crédito. Apesar de englobar três possibilidades, sendo uma delas ainda aberta para demais ações judiciais, estes três institutos serão tratados de forma conjunta, dado que têm uma mesma razão de ser. O primeiro caso a ser tratado é o do recurso administrativo pendente de decisão, que gera, automaticamente, a suspensão da exigibilidade do crédito em

⁷³ Entre eles podemos citar Alexandre Mazza, em seu manual já referido anteriormente, na página 733.

⁷⁴ Art. 10 da Lei nº 10.522/02.

⁷⁵ Art. 12, §1º, II da Lei nº 10.522/02.

⁷⁶ Art. 12, *caput* da Lei nº 10.522/02.

questão, sendo importante mencionar que, segundo entendimento do STF⁷⁷ e do STJ⁷⁸, tais recursos não podem depender de depósito prévio ou arrolamento de bens para sua admissão.

Já os dois casos seguintes, por tratarem do judiciário, não possuem efeito suspensivo como dos recursos administrativos. Entretanto, tal efeito pode ser pedido em sede de liminar ou de tutela antecipada (seja ela de urgência ou de evidência), sendo que seus requisitos acabam por ser bem similares, sendo eles: *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*.

O primeiro dos requisitos diz respeito ao fundamento legal do pedido, devendo ser demonstrada, ao menos, a probabilidade de violação do direito do requerente. Quanto ao segundo ponto, é necessário também que se exponha o risco de dano ao resultado útil do processo que a não concessão da suspensão pode gerar. Acompanhando estes dois requisitos, é necessário um lastro probatório mínimo que confirme os fatos alegados. Assim sendo, pode (aqui também se fazendo valer a ideia de poder-dever, no caso de estarem presentes os requisitos supracitados) o juiz deferir o pedido liminar ou a antecipação de tutela, gerando assim efeitos suspensivos na referida ação.

E, como última hipótese neste sentido, temos o depósito. Apesar de não poder ser condição para o acesso à justiça, o depósito do montante integral e em dinheiro⁷⁹ pode ser um requisito para a concessão do efeito suspensivo na esfera judiciária. Caso a alternativa acima tenha sido indeferida, pode o contribuinte fazer o depósito do referido valor e pedir novamente a suspensão. Não depende, todavia, do indeferimento da liminar ou da antecipação de tutela, podendo, inclusive, ser a primeira opção daquele que pleiteia pela suspensão.

Com isto, o contribuinte formaliza a existência do crédito e presta uma garantia ao processo, independentemente de autorização judicial para efetuar o referido depósito, bastando preencher e pagar guia na Caixa Econômica Federal⁸⁰.

2.7 – Da Exclusão do Crédito Tributário

Sobre este tema em específico, a análise deve começar com o dispositivo constitucional⁸¹ que determina que quaisquer benefícios concedidos sobre tributos devem ser regulados em lei própria e que

⁷⁷ Súmula Vinculante 21 do STF.

⁷⁸ Súmula 373 do STJ.

⁷⁹ Súmula 112 do STJ.

⁸⁰ Paulsen, 2019. pgs. 329/330.

⁸¹ Art. 150, §6º da CF.

trate apenas desta questão. Como a isenção e a anistia não deixam de ser benefícios, estão aqui incluídos, sendo expressamente enumeradas no artigo anteriormente referido.

Quanto aos efeitos da exclusão, fica impossibilitada a Fazenda de constituir o referido crédito, sendo limitada bem ao início do percurso normal de persecução da obrigação tributária. Merece realce também o fato de que a exclusão não exige o cumprimento das obrigações acessórias relacionadas aos tributos⁸². Passados estes pontos, as modalidades de exclusão serão tratadas em separado a seguir.

Primeiramente, tem-se o caso da isenção. Como já abordado na parte geral da exclusão do crédito tributário, a isenção deve ser possibilitada por lei específica que verse somente sobre o tema (meio de se evitar que uma isenção seja adicionada no meio de uma lei que verse sobre um outro tema qualquer, recurso por vezes utilizado politicamente), impedindo que o ente federativo, por meio do órgão responsável, sequer constitua a crédito. É, portanto, uma norma especializada que apesar de reconhecer o enquadramento de determinada ação em norma geral tributária, obsta a constituição do crédito. Esta definição é importante para evitar que a isenção seja confundida com outros dois institutos: o da imunidade e o da alíquota zero.

A imunidade trata-se de norma constitucional e inviabiliza a própria obrigação tributária, já que tem por objeto a limitação da própria competência tributária, excluindo determinadas situações do escopo fiscal/tributário. Logo, verifica-se que, além de estar tratada em normas de nível constitucional (como é o caso, por exemplo, dos livros⁸³), a imunidade tributária sequer permite que a obrigação se origine, enquanto a isenção apenas excetua a constituição do crédito. Entretanto, se esta for revogada ou modificada, podem os valores ser cobrados.

Quanto à alíquota zero, tanto a obrigação quanto o crédito existem, mas como o fator pelo qual a base de cálculo será multiplicada é igual a zero, o valor final será nulo. Como não trata especificamente de uma isenção, dá maior flexibilidade para o Poder Público utilizar deste tipo de política para efeitos extrafiscais, fomentando assim determinadas áreas.

A isenção pode ser concedida de forma geral (a todos os sujeitos passivos que se enquadrem em determinada situação) ou individualizada (por despacho, depois do interessado ter provado fazer jus à isenção, por cumprir os requisitos). Pode ainda ser condicionada ou incondicionada.

⁸² Art. 175, parágrafo único do CTN.

⁸³ Art. 150, VI, d da CF.

Por fim, cabe mencionar apenas que, novamente em respeito ao pacto federativo e às competências de cada membro da federação, é constitucionalmente vedada a instituição de isenções, por parte da União, de tributos fora de sua competência (ou seja, estaduais ou municipais)⁸⁴.

Já a anistia é um instituto consideravelmente mais simples e que, por vezes, é discutido doutrinariamente se deveria estar enquadrado nas hipóteses de exclusão, visto que funciona como perdão das infrações anteriores à edição da lei que concede a anistia. Assim como a isenção, pode se dar em caráter geral ou particular, mas um ponto interessante a ser levantado é que não pode liberar de multa decorrente de crimes ou contravenções.

Passados estes pontos, seguiremos agora com o tratamento da interpretação da norma tributária, dada a relevância deste tópico para a presente dissertação, em capítulo apartado. Com estes institutos já tratados no primeiro capítulo e com maior detalhamento da interpretação, poderemos prosseguir com a análise das garantias do crédito tributário no ordenamento brasileiro e sua possível ampliação.

⁸⁴ Art. 151, III da CF.

Capítulo II – Da Interpretação da Norma Tributária

O presente tópico se mostra relevante porque, como será discutido a seguir, a interpretação e a integração da norma, não só tributária, representam, no fundo, sua aplicação. Isto se dá porque estes procedimentos utilizam-se do texto legal para conferir aplicabilidade aos casos concretos que surgem no cotidiano.

Procura-se mostrar os métodos interpretativos comumente usados, bem como sugerir a aplicação do pluralismo metodológico, no sentido de buscar a melhor interpretação das normas, para então, chegar a um resultado mais próximo do objetivo da justiça fiscal. Quanto à integração, será feita uma análise crítica do dispositivo do CTN a este respeito.

Sempre que possível, serão tratados autores relevantes no tema, bem como jurisprudência do STF e a experiência do ordenamento português nos mesmos assuntos, a fim de trazer uma visão comparativa entre o proposto e o aplicado.

1 – Das Teorias Interpretativas

Para abordar de forma suficiente as possibilidades de ampliação das garantias do crédito tributário no ordenamento jurídico brasileiro, faz-se necessário um estudo das normas que definem a interpretação que deverá ser dada ao texto. Serão então tratadas as teorias principais da hermenêutica jurídica, para, depois, através da análise dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, bem como de julgados das cortes superiores, definir qual método será mais adequado na realidade pátria.

Como cedição na hermenêutica jurídica, a interpretação permite a reelaboração e a renovação das normas por parte do intérprete, não podendo o direito tributário prescindir dos conceitos indeterminados que são, por sua natureza, abertos.⁸⁵

Quanto às correntes doutrinárias a respeito da interpretação normativa tributária, serão analisadas das mais clássicas (onde o positivismo impera e a interpretação dada é a mais literal possível), perpassando a evolução do ramo hermenêutico (das análises lógica, histórica, sistemática e teleológica), até tratar, por fim, do pluralismo metodológico defendido por Ricardo Lobo Torres.

⁸⁵ Torres, Ricardo Lobo. Interpretação e integração da norma tributária *apud*, Júnior, Efigênio de Freitas. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: *Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF*. Organizado por Gisele Barra Bossa. São Paulo: Almedina. 2020. pp. 230-231.

Após a exposição acima proposta, no capítulo seguinte, verificaremos se a aplicação de determinada técnica interpretativa permite uma extensão do rol de garantias do referido crédito, no sentido de proteger e, se possível, aumentar a eficiência da arrecadação estatal por meio do procedimento e do processo fiscal.

1.1 – Da Interpretação Literal (ou Gramatical)

Dentro da separação trazida por Savigny⁸⁶, a interpretação literal é a primeira a ser tratada. Isto se dá pelo fato de ser a mais evidente, por decorrer diretamente do texto normativo. É o modelo interpretativo tido como ideal pelos doutrinadores clássicos, por, supostamente, trazer maior estabilidade ao sistema tributário, visto que não geraria margem para diversos entendimentos.

Tanto é assim que o próprio CTN consagra este método como o necessário nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa no cumprimento de obrigações acessórias⁸⁷.

Contudo, trazer este exemplo para demonstrar a intenção de utilização da referida técnica interpretativa como padrão para a legislação tributária acaba por confirmar a importância dos outros meios interpretativos, uma vez que tais normas preveem benefícios e, através de uma análise sistemática, são casos excepcionais, não podendo, então, ser ampliados.

No respeitante a esta técnica hermenêutica, Ricardo Lobo Torres diz: “Mas a interpretação, embora se vincule ao texto da norma nele não se deixa aprisionar, eis que o texto da norma não se confunde com a própria norma.”⁸⁸. Reduzir o conteúdo apenas a seu critério literal seria limitar incrivelmente o alcance e a efetividade da norma.

O fio condutor que induz a doutrina tributarista clássica a considerar a literalidade como o recurso interpretativo por excelência decorre, em boa parte, do princípio da tipicidade, que toca, principalmente, o enquadramento do fato gerador, exigindo sua completude e taxatividade. Ao assim definir, impede que a norma inclua mais do que aquele fato estritamente descrito, balizando o entendimento de que este princípio deve servir de guia para todo o ramo, não apenas para as questões tangentes ao fato gerador.⁸⁹

⁸⁶ Savigny, Friedrich Karl von. *Metodologia jurídica*. Trad. Hebe A. M. Caletti Marengo. Campinas: Edicamp, 2002

⁸⁷ Art. 111 do CTN.

⁸⁸ Torres, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 18ª edição. Rio de Janeiro: Renovar. 2011.pg. 145.

⁸⁹ Ricardo Lobo Torres (2011, p. 157) ao explicar a mudança de paradigma na doutrina brasileira, no tangente às lacunas no direito, indica que diversos autores (e entre eles destaca Rubens Gomes de Souza) defendiam a tipicidade absoluta, que não permitiria qualquer intervenção por parte do intérprete. O sistema seria completamente fechado e, se algo não foi dito no texto, este silêncio era intencional e não deveria ser colmatado.

Não obstante, importa ressaltar que o texto é importante limitador das demais técnicas, visto que estabelece as margens para o produto final da interpretação, servindo de ponto de partida, bem como máximo possível, e seu conteúdo constando entre estes dois marcos.

Em sentido próximo ao aqui exposto, o Código Civil português define⁹⁰ que a interpretação da lei não deve resumir-se à literalidade da lei (porque pode estar expressando de forma insuficiente o objetivo), buscando o contexto de edição da lei, bem como considerando a unidade do ordenamento. Contudo, a letra da lei define um mínimo inafastável a ser levado em consideração.

1.2 – Da Interpretação Lógica

Apesar desta denominação surgir nas obras clássicas, contemporaneamente, já acabou por ser absorvida pelas demais categorias (por vezes pela literal, outras pela sistemática), dando lugar à interpretação teleológica (finalística ou econômica, no caso específico do direito tributário)^{91 92}.

1.3 – Da Interpretação Histórica

Esta metodologia envolve o desenvolvimento dos institutos jurídicos relacionados com a norma a ser interpretada, bem como o desenvolvimento da mesma pela doutrina e pelo próprio Congresso no trabalho legislativo. Apesar de sofrer de alguns problemas, dada a inconsistência que pode apresentar em sua evolução, ajuda a perceber de onde veio e, conseqüentemente, para onde se pretende ir com o referido texto legal. É extremamente importante para que se evite uma visão anacrônica de termos utilizados em leis antigas, por exemplo.

1.4 – Da Interpretação Teleológica (ou Econômica)

Apesar de não ser um dos principais métodos interpretativos propostos por Savigny, a interpretação teleológica, ou econômica (no direito tributário), ganhou força após sua aplicação no ordenamento alemão no princípio do século XX. Para esta linha interpretativa, o que deve prevalecer é a finalidade das ações que foram consideradas nos fatos geradores, sendo que, no caso tributário, é sua consequência econômica. Ao

⁹⁰ Art. 9º, nº 1 e 2 do Decreto-Lei nº 47.344/66, de 25 de novembro.

⁹¹ Torres, 2011. pg. 153.

⁹² Correia Neto, Celso de Barros; Meira, Liziane Angelotti. Métodos de Interpretação e Direito Tributário. *In: Nomos* (Fortaleza), v. 33, p. 61, 2013.

surgir com esta tese, Enno Becker visava à desconsideração de termos próprios de outros ramos do direito, no intuito de evitar elisões e ainda reforçar a autonomia deste novo ramo, o direito tributário⁹³.

Não obstante o termo teleológico dizer respeito ao objetivo buscado, boa parte dos autores que defendem este método, o tributo sempre visa à natureza econômica do fato que o gerou, sendo assim, por diversas vezes, esta abordagem é equiparada à interpretação econômica.

Mesmo sendo muito aceito por um período, este meio hoje não encontra mais a aderência que já possuiu, principalmente por uma visão sistemática do direito, que busca seu entendimento enquanto um todo, enquanto parte do ordenamento jurídico, e não como algo à parte. O principal motivo para tal dissidência se encontra no fato de permitir um alargamento excessivo das normas-tipo, gerando assim uma grande insegurança jurídica, bem como um desrespeito ao princípio da tipicidade tributária.

Além da supracitada crítica, diversas outras são tecidas pela doutrina contemporânea, sendo a principal delas o fato de que os objetivos dos tributos não se resumem à arrecadação, podendo ser citados a busca de uma justiça fiscal e o caso dos tributos extrafiscais (que visam ao estímulo ou ao desestímulo de determinadas condutas).

1.5 – Da Interpretação Sistemática

A interpretação sistemática prevê unicidade e interrelação do ordenamento jurídico. Assim sendo, para a correta interpretação, seria necessária a análise conjunta dos demais ramos, fazendo uso, sempre que necessário, dos termos contidos em outros textos normativos.

Sobre este tema, Correia Neto e Meira aduzem:

Comparando a interpretação sistemática aos métodos literal, histórico e teleológico, percebemos que ela revela uma particularidade que falta aos demais: não configura, como as outras, um apelo a algo que não está inserido no direito positivo. Recorre a outras normas do próprio sistema para definir o sentido do enunciado prescritivo em análise. De certo modo, todos os demais tipos de métodos – ou argumentos, como preferimos – operam como recurso a um dado que não está propriamente no interior do sistema jurídico: as regras gramaticais, o contexto histórico, a vontade do legislador. No caso do argumento sistemático, o elemento utilizado são outras normas do mesmo sistema jurídico.⁹⁴

Ao definir desta forma, defendem-no como o método preferencial, por não depender de ciências externas ao Direito. Mas, ao assim posicionarem-se, acabam por fazer exatamente o que criticam, que seria

⁹³ Velloso, Andrei Pitten. Interpretação econômica no direito tributário: desenvolvimento doutrinário e recepção pelo STF. In: *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Belo Horizonte, ano 17, n.99. pgs. 84-85. maio/jun 2019.

⁹⁴ Correia Neto; Meira, 2013. pg. 74.

utilizar os métodos interpretativos como técnicas de argumentação, para justificar determinado ponto de vista.

Claro que é perceptível que a intenção é, justamente, evitar a inconsistência e a interferência de outras áreas na ciência do direito, mas a ideia de setores do conhecimento hermeticamente fechados em si mesmos não mais se mantém, considerando a visão cada vez mais holística que é buscada, onde, justamente por sopesar valores e questões exteriores, pode melhor atender às necessidades sociais e evitar interpretações que, até podem ser juridicamente defensáveis, mas completamente incoerentes com o contexto.

Assim sendo, passaremos agora ao pluralismo metodológico defendido por Ricardo Lobo Torres, por abordar diversos métodos no intuito buscar a solução mais apropriada para cada caso.

1.6 – Do Pluralismo Metodológico

Basicamente, a ideia por trás do pluralismo metodológico é a não prevalência de um método sobre outro, com a utilização de diversos deles para a análise de um mesmo texto normativo, para então produzir a norma. Neste sentido, aduz Luciano Amaro:

Assim, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical), cumpre-lhe, todavia, buscar uma interpretação do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que harmonize como o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descurar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica).⁹⁵

Este posicionamento vem se firmando como o majoritário dentro da doutrina tributária brasileira, por compreender a atividade hermenêutica como complexa e, por isto, dependente de um processo faseado e intermediado pelas diversas técnicas previamente descritas.

Como contraponto do argumento utilizado por Correia Neto e Meira no tópico do método sistemático, pode ainda ser citado o trecho de Alves e Bustamante, que relacionam a necessidade de uma interpretação para além daquela que recorre apenas às fontes formais do direito, conforme ensinamentos de Dworkin, a seguir:

Nesse sentido, argumenta Dworkin, deve-se desenvolver uma concepção interpretativa do Direito que preserve a sua integridade, de sorte que o jurista se encontre vinculado não apenas às fontes formais do Direito, mas também aos princípios de moralidade política que as explicam e justificam.⁹⁶

⁹⁵ Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. pgs. 208-209.

⁹⁶ Dworkin, Ronald. *Law's Empire*. Cambridge, MA: Belknap, 11. ed, 2000 *apud* Alves, H. N.; Bustamante, T. R. "A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN." In: Ávila, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012. Pg. 21.

Tal ideia é defendida por Ricardo Lobo Torres, que indica que tal complementariedade se faz necessária para uma interpretação mais acertada das normas tributárias.

Claro que não é difícil perceber que esta multiplicidade pode levar a diferentes resultados⁹⁷, mas pouco sentido faria imaginar a atividade interpretativa como estática, especialmente considerando que, apesar dos movimentos jurisprudenciais servirem como estabilizadores de sentidos, por vezes eles são alterados para melhor servirem à realidade jurídica, política e social.

Ainda nesta mesma esteira, Amílcar Falcão ressalta que:

É desnecessário recordar os diversos argumentos que demonstram ser o direito tributário direito comum e não, como querem alguns, direito singular, excepcional ou especial. Isto posto, não encerra o mínimo acerto aquele modo de entender, segundo o qual a lei tributária só comporta interpretação estrita. [...] *Já se vê por aí que todos os métodos de interpretação são compatíveis com o direito tributário.*⁹⁸ (grifo meu)

Nota-se, então, que a visão de que o direito tributário deve possuir uma técnica interpretativa própria, diferente do restante do ordenamento, já não encontra respaldo há considerável tempo e que a defesa de apenas um método como correto tampouco se sustenta, dada a complexidade da atividade hermenêutica para melhor perceber o texto legal e, assim, transmutá-lo em norma.

2 – Das Normas Interpretativas

Neste tópico, será dado enfoque às competências interpretativas dadas pelo texto constitucional, bem como infraconstitucional (em especial o Código Tributário Nacional⁹⁹), para definir quais das teorias anteriormente expostas se faz mais adequada. Depois, buscaremos nos julgados dos tribunais superiores (em especial o STJ e o STF) o entendimento destas cortes, para validar se as conclusões tiradas estão em acordo com sua jurisprudência.

2.1 – Das Normas Constitucionais

A Constituição da República Federativa do Brasil, datada de 1988, por ser extensiva, ou seja, tratar pormenorizadamente de diversos temas que entende como essenciais na organização do Estado Democrático Brasileiro e de seu ordenamento jurídico, traz um título inteiro a respeito da tributação e de suas limitações e garantias¹⁰⁰.

⁹⁷ Neste sentido, Correia Neto e Meira, 2013, pg. 77: “Longe de conduzir sempre a um resultado harmônico, a realidade mostra que a aplicação dos diferentes métodos não conduz necessariamente a um único resultado correto e, não raro, pode levar a resultados absolutamente contraditórios entre si.”

⁹⁸ Falcão, Amílcar de Araújo. *Interpretação e Integração da lei tributária*. 1955. pg. 25

⁹⁹ Arts. 107 a 112 do CTN, no capítulo que trata, especificamente, da interpretação e integração da norma tributária.

¹⁰⁰ Título VI, da Tributação e do Orçamento – arts. 145 a 169.

Apesar de não falar expressamente na hermenêutica, mesmo sua omissão permite algumas conclusões a respeito do tema. A primeira a ser tratada é a questão da competência para tais normas interpretativas.

No art. 146 da Constituição, estão elencados os casos onde se faz necessária a edição de lei complementar, por entender que estes tópicos necessitam de maior proteção, logo de quórum mais rigoroso para sua alteração. Contudo, determina que, por exemplo, as limitações do poder de tributar deverão, assim, ser modificadas. Como proceder caso a diferença interpretativa tenha por consequência uma limitação?

Bem, neste sentido, basicamente, duas são as posições possíveis: é necessária a lei complementar para tratar de questões interpretativas ou não. Na defesa da não-essencialidade da lei complementar para tal tópico, temos o posicionamento, por exemplo, do ex-ministro do STF Carlos Velloso¹⁰¹, que argumenta da taxatividade na necessidade do referido instrumento normativo pela Constituição, logo, como não consta no rol do art. 146, pode ser tratado por lei ordinária.

Quanto aos efeitos da mudança no entendimento a respeito de um dispositivo legal, como se dará sua aplicação no tempo? Neste sentido, o entendimento que tem prevalecido, constando, inclusive, em decisão do STJ¹⁰² em sede de recurso especial, é de que a modificação na interpretação de determinado texto normativo possui efeitos apenas nos fatos geradores futuros. Isto se dá como forma de garantir a estabilidade do ordenamento, favorecendo, então, a segurança jurídica e, no caso em específico onde houve tal decisão, a proteção da confiança, já que se tratava de um posicionamento da autoridade administrativa sobre um caso em específico.

Entretanto, para maiores detalhamentos a respeito da forma de prosseguir com a interpretação na seara tributária, faz-se necessário passar para a análise das normas contidas no CTN, por tratarem de forma mais específica do tema.

2.2 – Das Normas Legais

Com um capítulo dedicado exclusivamente à interpretação e à integração da norma tributária, o Código Tributário de 1966 tenta guiar estes processos complexos com dispositivos amplamente criticados pelos autores brasileiros, por, ao tentar tornar a interpretação mais precisa, acabam por elas mesmas trazer lacunas e ambiguidade. Em sequência, estes dois tópicos serão tratados separadamente.

¹⁰¹ Velloso, C. M. da S. *Lei complementar tributária*. [s. l.]: Editora FGV e Editora Fórum, 2015.

¹⁰² STJ - *Acórdão Resp 1669310* / Rs, Relator(a): Min. Napoleão Nunes Maia Filho, data de julgamento: 11/09/2018, data de publicação: 27/09/2018, 1ª Turma.

2.2.1 – Da Interpretação

A interpretação é a atividade jurídica de definir as margens do texto legal, para sua aplicação em determinada situação específica. Assim sendo, ao interpretar determinado texto legal, a norma é produzida. A partir desta breve introdução, já fica clara a importância desta operação e a essencialidade de seu regramento. Todavia, ao tentar normatizá-la, o legislador brasileiro acabou por utilizar-se de conceitos infelizes, tanto que, conforme trecho a seguir, as citadas normas acabam por elas mesmas gerando confusão.

Demais disso, as normas de interpretação e integração do Direito Tributário necessitam elas próprias de interpretação, como veremos adiante. São ambíguas, contraditórias e insuficientes, trazendo mais perplexidade ao intérprete que orientação para resolver os casos concretos. Mesmo a escolha de métodos de interpretação ou de raciocínios de integração se mostra arbitrária, eis que na doutrina predomina a divergência sobre seu conteúdo e alcance.¹⁰³

Para evitar, ou ao menos minimizar, o problema referido por Torres, a experiência legislativa portuguesa¹⁰⁴ trouxe um dispositivo importante que determina inicialmente que as normas de direito tributário são interpretadas como quaisquer outras normas de direito, evitando então uma discussão já considerada, por parte majoritária da doutrina como superada, de que as normas tributárias dispenderiam de uma forma própria de interpretação.

O referido dispositivo impõe ainda que, no caso de o texto normativo tributário utilizar-se de termos próprios de outros ramos do direito, sua interpretação deve se dar de acordo com o definido nos outros diplomas, favorecendo, então, uma interpretação sistemática. De forma subsidiária, determina a interpretação econômica, se os meios anteriormente propostos não se mostrarem suficientes. Ao comentar os referidos dispositivos, Nuno Fernandes destaca:

O uso da expressão “*Persistindo a dúvida...*” implica que a aplicação do n.º 3 é subsidiária à aplicação do n.º 1 e do n.º 2. Desta forma, a interpretação econômica é de aplicação marginal, uma vez que através da aplicação do art. 9º. Do CC – regras gerais de interpretação – deverão conseguir-se solucionar as dúvidas, à semelhança do que sucede na lei civil, restando então as situações lacunares previstas no n.º 4.¹⁰⁵

Ao assim proceder, é tratado com maior clareza quais métodos e como devem ser aplicados pelos operadores do direito, bem como por todos que queiram, ou precisem, interpretar as normas tributárias, reduzindo a ambiguidade gerada pela norma que deve guiar a interpretação.

Contudo, no caso brasileiro, a norma respeitante à interpretação da legislação tributária (art. 107 do CTN), resume-se a indicar que a interpretação deve se dar conforme os artigos do capítulo onde ela se

¹⁰³ Torres, Ricardo Lobo. 2011. pg. 149.

¹⁰⁴ Art. 11 da LGT e seus incisos.

¹⁰⁵ Fernandes, Nuno de Oliveira. *Códigos Justiça Tributária remissivos e anotados*. Lisboa: Rei dos Livros. 2018. pg. 65.

encontra. Acaba, assim, por ser não só insuficiente, considerando que as demais normas estabelecem apenas alguns casos muito específicos, mas também redundante, porque sua única função é pedir respeito aos dispositivos legais a seguir, o que claramente não é necessário, visto que se trata de lei e, conseqüentemente, tem força por si só¹⁰⁶.

Não são abordadas no tópico de interpretação os sujeitos que podem realizá-la, os meios ou mesmo suas conseqüências. Um exemplo claro de conseqüência interpretativa dos agentes da Administração encontra-se na análise conjunta dos arts. 145 e 149 do CTN, onde o lançamento só pode ser alterado nos casos enumerados, sendo que não se enquadra em nenhum deles o erro de interpretação¹⁰⁷, ou seja, a incorreta percepção e aplicação da norma tributária pela autoridade responsável não é passível de correção, podendo gerar um vício em todo o procedimento a seguir.

Com esta indefinição, e por já estar há muito ultrapassada a corrente que defende uma interpretação diferente do direito tributário relativamente ao restante do ordenamento, acabam-se por utilizar as mesmas técnicas e normas, como é o caso do art. 5º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, que define que, na aplicação da lei, o juiz deverá considerar os fins sociais da norma e o bem comum^{108 109}.

Portanto, o capítulo que deveria esclarecer o processo interpretativo da legislação tributária acaba por ser completamente insuficiente e redundante, não definindo muito do que deve ser feito e mantendo a interpretação tal qual ela se dá nos demais ramos. Como dito por Rubens Gomes de Souza e reafirmado por Ricardo Lobo Torres¹¹⁰, seria melhor que ele não existisse.

2.2.2 – Da Integração

A integração é a técnica que visa ao preenchimento das lacunas que possam existir na norma legal. Para tal, utiliza-se de outros instrumentos para a aplicação no caso concreto. Na legislação brasileira, o CTN traz em seu art. 108 os meios para referida integração, em ordem de preferência: analogia, princípios de direito tributário, princípios de direito público e equidade, bem como limitações a eles^{111 112}.

¹⁰⁶ Torres, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 47.

¹⁰⁷ Como citado por Alberto Xavier na obra “Do Lançamento Tributário”, na página 255, referido por Ricardo Lobo Torres, 2006, 76.

¹⁰⁸ Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

¹⁰⁹ Vale ressaltar novamente como o caráter meramente arrecadatório da norma tributária já não encontra respaldo, especialmente através de uma interpretação que perpassa o referido artigo 5º da LIDB).

¹¹⁰ Torres, 2006, pg.48.

¹¹¹ Nos parágrafos do próprio art. 108 e no art. 109 do CTN, que impedem que a analogia seja utilizada para cobrar tributo não previsto; a equidade não poderá dispensar de tributo devido; tampouco os princípios gerais de direito privado poderão definir efeitos tributários.

¹¹² Neste capítulo, especificamente, do CTN, impera o favorecimento do contribuinte. Isso se dá tanto na possibilidade de retroatividade da lei que reduza as penalidades sofridas (art. 112), bem como a impossibilidade de exigência do tributo em decorrência da analogia (art. 108, §1º).

Apesar desta definição trazida, pouco faz o mencionado artigo no sentido de elucidar as questões trazidas com ele. Uma das primeiras questões que deveriam ser abordadas era, justamente, a qualificação de lacuna, porque, a depender do caso, poderá ser aplicada a interpretação extensiva ou a integração. Ao diferenciar a integração da interpretação, Ricardo Lobo Torres diz:

... a grande diferença entre interpretação e integração, portanto, está em que, na primeira, o intérprete visa a estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos e às valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto; já na integração o aplicador se vale dos argumentos de ordem lógica, como a analogia e o argumento a contrário, operando fora da possibilidade expressiva do texto da norma.¹¹³

Ou seja, a integração é feita em momento posterior à interpretação, quando esta não se mostra suficiente para a resolução da situação específica a ser tratada no caso concreto. Apesar desta distinção trazida, o próprio autor indica a dificuldade de diferenciar a integração da interpretação extensiva¹¹⁴, porque mesmo a constatação de que existe uma lacuna é uma questão interpretativa.

Neste tópico, a Lei Geral Tributária de Portugal, em seu art. 11, n° 4, deixa claro que não é possível a integração por meio da analogia. Contudo, Fernandes¹¹⁵ indica que não é impedida a interpretação extensiva (conclusão válida, se considerar que o n° 1 do referido artigo indica que deverão ser usadas as normas gerais de interpretação, o que remete para o art. 9° do Código Civil que diz expressamente, em seu n° 1, que a interpretação não deve estar restrita ao texto), mas pode acabar por incidir na mesma dificuldade trazida anteriormente.

Com isto, para a correta utilização da integração, o primeiro passo é definir lacuna. Para tal, nos voltaremos, primeiramente para Torres, que traz as situações nas quais não tem cabimento o uso deste instituto, expondo, negativamente, seu conteúdo. Assim sendo, a integração não tem lugar:

Só quando existe a *insatisfação* frente aos valores suprapositivos, aos princípios gerais e ao plano do legislador é que se pode cogitar a integração. Se for irrelevante a carência de regulamentação, tratar-se-á como mero espaço ajurídico, insuscetível de preenchimento, prevalecendo o argumento a *contrario sensu*. Incolmatáveis igualmente as lacunas *lege ferenda*, que se incluem nos lindes da política tributária. Quanto às lacunas *intra legem*, colocam-se melhor no campo da interpretação que no da integração.¹¹⁶

Com o espaço ajurídico, o autor quer dizer que a omissão presente na lei não é paradoxal com os objetivos esperados do texto, logo bastaria a utilização do argumento a *contrario sensu*¹¹⁷. Quanto às lacunas

¹¹³ Torres, 2006, p. 33.

¹¹⁴ Torres, 2011, p 157.

¹¹⁵ Fernandes, 2018, p. 65.

¹¹⁶ Torres, 2006, pg. 96.

¹¹⁷ Neste sentido Abregu Baez, Juan Aurelio. Interpretación a contrario sensu y el problema de derrotabilidad de las normas. Revista Institucional, [s. l.], n. 8, p. 25-55, 2008. Disponível em: <http://repositorio.amag.edu.pe/handle/123456789/256>. Acesso em: 20 out. 2020. "La interpretación a contrario sensu es la acción y resultado de deducir de un texto normativo N (original y expreso) el sentido tácito de N, mediante la negación de su antecedente y conseqüente, tal y como lo expongo a continuación:

lege ferenda, como ainda dependem de atividade legislativa, como é o caso de uma disposição constitucional onde a lei que a regulamentará ainda não foi editada, não cabe, tampouco, a integração, por se tratar de uma atividade de outro poder, onde aqui é considerado um vazio legislativo (impossível de ser preenchido por atividade interpretativa ou integrativa). Por fim, as lacunas *intra legem* tratam, basicamente, de cláusulas abertas ou róis meramente exemplificativos, cabendo aqui uma interpretação extensiva.

Apesar de o artigo 108 do CTN trazer os métodos integrativos em ordem hierárquica, a doutrina brasileira entende como indevida tal classificação, visto que os métodos conversam entre si, sendo praticamente impossível utilizar-se da analogia sem, por exemplo, considerar os princípios gerais de direito público. Além disto, vale considerar que a lei não deve ser analisada de forma isolada e, ao voltar-se para outras normas no ordenamento que tratam sobre o tema, é impossível não analisar a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro¹¹⁸, que ainda elenca os costumes e princípios gerais de direito (não apenas de direito tributário ou público), bem como, na aplicação da lei, devem ser considerados seus fins sociais e o bem comum.

Portanto, restariam os espaços não caracterizados nos casos supracitados para a aplicação da integração da norma tributária no ordenamento jurídico brasileiro e a norma tributária que tinha o fito de esclarecer a integração acaba por gerar ainda mais dúvidas, por ser ela mesma incompleta e, em certos aspectos, incoerente.

3 – Conclusão

A atividade jurídica tem diversos fatores complicadores, sendo dois deles a interpretação e a integração das normas. Conforme visto anteriormente, a atividade hermenêutica acaba por depender de diferentes metodologias e existem diversas teorias defendidas de como proceder, o que acaba por gerar uma grande incerteza, logo, um campo vasto para o litígio. Neste sentido:

Diante das circunstâncias do desenvolvimento da interpretação jurídica nas últimas décadas e ante a ineficácia e anacronismos das normas tributárias que dispõem sobre interpretação, faz-se crucial desmotivar a cultura do litígio tributário por meio da utilização eficiente de métodos e critérios hermenêuticos claros na aplicação norma tributária, capazes de induzir à redução dos efeitos da complexidade na interpretação e aplicação da legislação tributária.¹¹⁹

N = Si, A entonces es Obligatorio B = (sentido expreso y original)

Por tanto la interpretación a contrario de N es como sigue:

N = Si, no A entonces no es Obligatorio B = (sentido tácito)”

¹¹⁸ Decreto-Lei n° 4.657, de 4 de setembro de 1942.

¹¹⁹ Alves Carvalho, S.; Machado Rennó, G. Hermenêutica Jurídica Tributária: Redução Dos Efeitos Da Complexidade Das Normas Tributárias. *Revista de Argumentação e Hermenêutica Jurídica*, [s. l.], v. 6, n. 1, p. 1–17, 2020. DOI 10.26668/indexlawjournals/2526-0103/2020.v6i1.6416. Disponível em: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=aph&AN=145173875&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 13 out. 2020.

Apesar de entendermos a abertura interpretativa e o direito de ação contido na norma constitucional¹²⁰, o alcance está limitado pela literalidade da lei, devendo sempre ser tomada sua letra como fronteiras do entendimento do referido texto. A partir desta delimitação, tanto o restante do ordenamento (enquanto sistema organizado) quanto as condições na época da formulação devem ser levadas em consideração para uma melhor apuração de seu direcionamento. Em outras palavras, pode o intérprete da norma tributária valer-se, por exemplo, dos conceitos trazidos por outros ramos do direito e, inclusive, de documentos externos – motivação e justificação no desenvolvimento legal.

Quanto à integração, ela terá espaço quando: i) não se tratar de uma omissão vista como irrelevante (onde o silêncio legislativo apenas gera uma impossibilidade); ii) de um vazio legislativo; ou iii) de um rol exemplificativo (bastando uma interpretação extensiva para suprir a questão). Os meios elencados no art. 108 do CTN não estão hierarquicamente dispostos, podendo (-devendo) ser aplicados de forma conjunta para melhor moldar à situação em questão.

O intuito, com isto, não é favorecer determinada interpretação, mas sim diminuir as incertezas resultantes de tamanha amplitude de significados, aumentando, assim, a segurança jurídica e diminuindo os litígios nesta seara, uma vez que o aumento destes prejudica a sociedade como um todo, já que o Estado diminui sua arrecadação – ou ao menos a atrasa, o judiciário fica cada vez mais sobrecarregado de demandas e cria-se uma cultura contrária à justiça tributária¹²¹. Dessa forma, espera-se que a simplicidade do sistema acarrete maior eficiência na arrecadação de tributos, pois desestimulará a evasão de receitas fiscais¹²².

Vale destacar que não apenas possivelmente aumentará a arrecadação, mas diminuirá a demanda judicial e promoverá, também, uma maior justiça fiscal. É importante ressaltar este ponto, porque a visão onde a finalidade estatal era exclusiva, ou majoritariamente, arrecadatória já se encontra ultrapassada, sendo agora visados a devida aplicação da norma (sem prevalência de benefício de uma ou outra parte, já que um sistema tributário justo e estável beneficia a sociedade de forma geral), a promoção da igualdade e mesmo o (des)encorajar de determinados comportamentos e consumos.

Defendemos, portanto, a utilização do pluralismo metodológico, por entendermos que, ao utilizar-se dos diversos métodos já citados, pode-se aproximar mais de uma interpretação dentro dos limites

¹²⁰ Art, 5º, XXXV, CF.

¹²¹ Esta questão é trabalhada pelo autor, trazendo a visão que parte da sociedade tem da atuação tributária e como tal Rocha, Joaquim Freitas da. A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco). In: *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015, pp. 127 e ss.

¹²² Alves Carvalho; Machado Rennó, 2020. pg. 7.

estabelecidos, conforme o sistema, a evolução e a finalidade legal, logo, mais acertada e, conseqüentemente, mais justa.

Capítulo III – Das Garantias do Crédito Tributário

1 – Das Garantias

Muito se fala sobre garantias no âmbito tributário, mas, por se tratar de um conceito muito amplo, alguns de seus aspectos são privilegiados, enquanto outros praticamente relegados ao esquecimento. Nesta esteira, é fácil encontrar textos sobre as garantias do contribuinte frente ao Estado, entretanto pouco se diz no sentido contrário.

Assim sendo, começamos por estabelecer que se encontra no escopo deste trabalho as garantias do Estado frente aos contribuintes. Justamente por abranger uma diversidade de situações jurídicas, o começo deste tópico tratará da conceituação que será utilizada de garantia, passando pelas garantias em espécie e, por fim, abordando as possibilidades de alargamento das mesmas no ordenamento brasileiro. Como no restante destes escritos, serão trazidos, sempre que possível, acórdãos das cortes superiores e a experiência jurídica de outros países (em especial a portuguesa).

Já logo ao princípio, o que pode ser comparado entre os dois sistemas é a preferência de vias. Enquanto o ordenamento português prefere a via administrativa, no Brasil, a execução fiscal por esta via mostra-se incrivelmente ineficiente¹²³, sendo boa parte dos procedimentos levados à via judicial.

Contudo, ao chegarem no poder Judiciário, de pouco melhora, já que, conforme relatório do CNJ (Justiça em Números, pg. 161) o tempo de tramitação das execuções fiscais é de oito anos. Apenas para ajudar a dimensionar o tamanho do problema, segundo o mesmo estudo anteriormente referido, existem 25.631.795 execuções pendentes na justiça estadual e 4.575.699 na justiça federal, sendo desconsideradas as execuções fiscais pendentes na justiça do trabalho e eleitoral, por representarem um percentual muito baixo no total.

1.1 – Do Conceito de Garantia

Ao trazer o capítulo das garantias e privilégios do crédito tributário (livro segundo, título I, capítulo VI do CTN), o legislador tratou de forma conjunta de algumas disposições gerais sobre o tema, bem como sobre as preferências deste tipo de crédito. Contudo, não definiu o conceito de garantia. Considerando o

¹²³ “Os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados.” Conforme o relatório “Justiça em Números 2020”, disponibilizado pelo CNJ e atualizado até agosto de 2020.

pluralismo metodológico anteriormente exposto, para buscar o melhor enquadramento do instituto, começaremos pela descrição contida no dicionário.

O dicionário Michaelis traz o seguinte conceito:

“1. Ação ou efeito de garantir(-se); 2. Instrumento pelo qual, por palavra ou documento escrito se garante o cumprimento de uma obrigação ou promessa ou se assume o compromisso de cumpri-la; 3. Valor ou conjunto de valores que é dado para garantir o pagamento de dívida ou promessa; caução, fiança, penhor, responsabilidade; 4. Documento que acompanha um produto ou serviço adquirido e que confere, geralmente em prazo estabelecido, total responsabilidade ao vendedor ou ao prestador do serviço de consertar ou substituir produto defeituoso ou refazer serviço insatisfatório.”¹²⁴

Dadas as citadas possibilidades de significação do termo, os dois conceitos que mais se aproximam da ideia buscada no direito das obrigações é uma mistura do segundo e do terceiro, por se tratar de um instrumento que busca garantir o pagamento de dívida ou promessa, sendo que o penhor, um dos exemplos trazidos, é inclusive, uma das modalidades dispostas no Código Civil.

Visto que o legislador brasileiro acabou por não trazer, concretamente, uma definição para garantia, passamos ao conceito trazido por doutrina portuguesa, com vistas a trazer um parâmetro legal para a análise literal, qual seja: “(...) o complexo de instrumentos jurídicos predispostos no sentido de potenciar ou reforçar o cumprimento das vinculações que a integram, mediante a afetação de certos bens ou patrimónios.”¹²⁵.

Quanto à evolução histórica do conceito, nota-se que o tema nunca foi propriamente organizado no ordenamento brasileiro, mesmo se analisado do ponto de vista do direito privado. Com isto, apesar dos institutos variarem ao longo do tempo, sempre foram vistos como acessórios e, por isso, tratados de modo esparso¹²⁶.

Justamente por isto, é possível encontrar trabalhos que se propõem a organizar e detalhar a questão das garantias^{127 128} em nível de doutorado, tanto que a maior parte dos trabalhos neste sentido propõe, justamente, a unificação e codificação da matéria¹²⁹. Na seara tributária, é tratada com sentido amplo, seja pelo CTN, seja nas disposições da Lei de Execuções Fiscais¹³⁰, enquanto forma de vincular bens do

¹²⁴ Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/garantia/>. Acesso em: 23 de dezembro de 2020.

¹²⁵ Rocha, 2017, pg. 157.

¹²⁶ O mais próximo de uma sistematização que tivemos foi a disposição entre os artigos 768 e 862 do Código Civil de 1916, carecendo, contudo, de uma teoria geral sobre as mesmas.

¹²⁷ Silva, Fábio Rocha Pinto e; *Garantia das Obrigações*. São Paulo: Editora IASP. 2017. Livro baseado na tese de doutorado “Sistema de Garantias no Direito Brasileiro: Análise sistemática das garantias positivadas e uma proposta para sua reforma” perante à Universidade de São Paulo em novembro de 2016.

¹²⁸ Pasqualotto, Adalberto de Souza. *Garantias no Direito das Obrigações: um ensaio de sistematização*. 2005. 269f. Tese (Doutorado em Direito Civil). Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

¹²⁹ Com vista a facilitar a sistematização da matéria, Silva, 2016, pgs. 11 e 12 aduz: Os elementos da reforma proposta. As ideias de Direito comum e especial permitem construir contribuições formais e materiais à reforma das garantias. O primeiro aspecto diz respeito à sistematização, cujas premissas formais exigem certo esforço comparístico. 28. As garantias da obrigação, e principalmente as garantias especiais, devem ser reorganizadas sob um sistema unitário e coeso, dotado de normas e princípios comuns, que seja compatível com um sistema lógico. 29. Para tanto, seguiremos o recente exemplo francês, sugerindo que seja dedicado às garantias da obrigação um livro exclusivo no Código Civil.

¹³⁰ Arts. 8 a 10, da LEF, por exemplo.

sujeito passivo a título de ver liquidado o crédito tributário após o término da lide e enquanto preferência creditícia. Também é tratada de forma esparsa no restante da legislação tributária (cada tributo pode trazer garantias próprias, já que o CTN não traz um rol taxativo), possuindo sempre como legislação subsidiária o ramo civil.

Por fim, no quesito teleológico, a garantia é tida como garantia-função¹³¹, que é definido como:

O termo garantia, em seu sentido mais amplo, tem caráter proteiforme e multifuncional, mas sua definição funcional corresponde à tutela de um risco. Adquire função de garantia o conjunto de mecanismos destinados a mitigar as consequências de um risco, em Direito Privado, pela sua atribuição ao garantidor.¹³²

Em outro trabalho desenvolvido a título de mestrado na Universidade do Minho, Andreia Barbosa trabalha o conceito de garantias¹³³ e, ao tratar daquelas pertencentes ao Estado, também as divide entre aquelas de sentido estrito e em sentido amplo (tal qual será proposto na presente dissertação), sendo que inclui nestas os seguintes tópicos:

Assim, em suma, nas garantias do crédito tributário em sentido amplo ficam incluídas as garantias do crédito tributário em sentido estrito e ainda outras formas de acautelamento do crédito tributário, que englobam, nomeadamente, o processo de execução fiscal, as medidas cautelares adotadas pela Administração Tributária, o pedido de declaração de insolvência do devedor por iniciativa da Administração Tributária, a impugnação pauliana e o pagamento de juros moratórios e indemnizatórios. Por fim, ficam ainda incluídas nas garantias em sentido amplo as garantias de cobrança, especificamente destinadas a garantir a arrecadação da receita tributária em determinados casos.¹³⁴

Assim sendo, será aqui adotado o conceito de garantia em seu sentido amplo, que deriva do verbo garantir, enquanto sinónimo de assegurar, incluindo: a garantia em sentido estrito, as preferências e outros meios de reforçar o cumprimento das obrigações tributárias, em especial o pagamento do crédito. Este posicionamento será seguido, porque o objetivo é uma ampliação da proteção ao crédito tributário, ou seja, as garantias na perspectiva do Estado, e isto pode se dar de diversas formas, não estando adstrito à garantia em sentido estrito.

Nas palavras do professor Joaquim Freitas da Rocha:

*“A garantia de uma relação jurídica tributária será definida como o complexo de instrumentos jurídicos predispostos no sentido de potenciar ou reforçar o cumprimento das vinculações que a integram, mediante a afetação de certos bens ou patrimónios.”*¹³⁵ (destaque dos autores)

¹³¹ Silva, 2017, p. 23.

¹³² *Idem*, pgs. 56 e 57.

¹³³ Termo utilizado no plural pela autora por melhor traduzir a ideia que aborda, visto que, logo a principio já subdivide entre as garantias do contribuinte e as do Estado, como consta na obra: Barbosa, Andreia Isabel Dias. *A prestação e a constituição de garantias no procedimento e processo tributário*. Coimbra: Editora Almedina. 2017.

¹³⁴ Barbosa, 2017, pg. 334.

¹³⁵ Rocha, Joaquim Freitas da; Silva, Hugo Flores da. 2019. Pg. 157.

Vale também uma diferenciação na classificação, enquanto garantias prestadas ou constituídas, como será visto no próximo subtópico.

1.1.1 – Das Classificações das Garantias

As garantias na execução fiscal podem ser subdivididas entre garantias prestadas e garantias constituídas, estreitamente relacionadas com a origem e com a finalidade, bem como materiais e processuais.

A primeira divisão se mostra necessária para indicar o sujeito a ela relacionado. As garantias prestadas têm origem no sujeito passivo, servindo como meio de proteção contra a persecução estatal, seja para suspender a intervenção em sua esfera patrimonial, seja para evitar a cominação de multas, juros e/ou outras penalidades. Apesar de ser requisito para a suspensão, não impede o direito de defesa (constitucionalmente garantido), visto que existem meios de defesa independentes da prestação de garantia (como já citado no tópico 2.4 – no primeiro capítulo – da execução fiscal).

Já as garantias constituídas são aquelas estabelecidas pelo judiciário em favor do exequente quando não há prestação por parte do executado. Isto se dá porque, dada a Supremacia do Interesse Público contida na persecução dos valores devidos a título tributário, conforme já exposto. Apesar desta prevalência do interesse coletivo, as garantias constituídas são a opção subsidiária, dado que geram intervenções agressivas no patrimônio do sujeito passivo, sendo preferido, então, que o próprio destaque o(s) bem(ns) a serem afetados durante o deslinde da ação executória fiscal.

Já a segunda divisão, entre materiais e processuais, se dá de acordo com a natureza da norma, onde aquelas seriam as estabelecedoras de direitos, deveres e de uma verdadeira relação jurídica, enquanto estas se dariam apenas como meios de cumprir aquelas. Neste sentido, esclarece Mello:

Diz-se de direito material toda norma jurídica de cuja incidência resultam fatos jurídicos que têm por eficácia a criação e a regulação de direitos → ← deveres, de pretensões → ← obrigações, ações → ← situações de acionado e exceções → ← situações de excetuado, que definem licitude ou ilicitude de condutas, estabelecem responsabilidades, prescrevem sanções civis ou penais, criem ônus ou premiações, dentre outras categorias eficaciais dessa natureza. De direito formal, ao contrário, são as normas que regulam a forma dos atos jurídicos ou o modo de exercício dos direitos, que prescrevem, exclusivamente, ritos, prazos, competências e formas processuais. Estas não atribuem direitos passíveis de subjetivação, nem mesmo direitos transindividuais, apenas instituem instrumentos destinados à plena veracidade do direito material.¹³⁶

¹³⁶ Mello, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia*. São Paulo: 2007. p. 32. *apud* Avelino, Murilo Teixeira. Normas Processuais e Normas Materiais: uma dicotomia enfraquecida. In.: MAZZEI, Rodrigo; EHRHARDT JÚNIOR, Marcos. *Coleção Repercussões do novo CPC – vol. 14*. Salvador: JusPodivm, 2017. pp. 64-65.

Apesar desta divisão feita classicamente pela doutrina, no processo de execução fiscal é um pouco mais complicado, por se tratar de um processo e os instrumentos nele destinados à satisfação do crédito tributário. Por assim ser, facilmente podem ser confundidas as garantias materiais, que, apesar de possuírem este viés “acessório”, no decorrer do processo, criam verdadeiros vínculos, e processuais propriamente ditas.¹³⁷

Para melhor tratar deste tópico, serão aqui divididas as garantias entre materiais e processuais (ou substantivas e adjetivas, respectivamente), com as subdivisões que se fizerem necessárias, conforme será visto a seguir.

2 – Das Garantias Materiais

Dentro das garantias materiais, temos os institutos do arresto e da penhora (como previsto pelo art. 7º. II e III da Lei 6.830/80), sendo o primeiro tratado no art. 830 do Código de Processo Civil enquanto a segunda é tratada, basicamente, nos arts. 831 e seguintes do mesmo diploma, enquanto garantias constituídas. Já quanto às garantias prestadas, outras modalidades estão previstas, sendo elas: o depósito, a fiança e o seguro garantia. A seguir, será tratado de modo um pouco mais detalhado cada um destes institutos.

2.1 – Das Garantias Constituídas

Conforme exposto no tópico 1.1.1 deste capítulo, estes são os meios à disposição do Estado, a fim de assegurar o adimplemento do crédito tributário. São determinados *ex officio* pelo juízo competente, justamente pela prevalência da Supremacia do Interesse Público na busca pela satisfação das necessidades coletivas.

Em princípio, são meios subsidiários, sendo preferidas as garantias prestadas pelo sujeito passivo. Isto se dá pelo fato de causar um grande impacto na esfera privada do executado, sendo então preferencial que este possa, ao menos, definir quais bens serão afetados (acarretando uma menor repercussão no restante da gestão de seus bens e de seu cotidiano).

¹³⁷ Neste sentido se faz interessante a crítica trazida por Murilo Teixeira Avelino no artigo “Normas processuais e normas materiais: uma dicotomia enfraquecida”, justamente por mostrar que, num contexto constitucional como o brasileiro as normas que, segundo uma doutrina clássica, poderiam ser vistas como processuais, revestem-se de valores e princípios, tornando esta dicotomia ultrapassada (além de muito difícil definição).

Tanto é assim que o próprio artigo que define a possibilidade de penhora na execução fiscal indica que ela só será deferida caso a execução não seja adimplida ou devidamente garantida. Com isto, passemos à análise pormenorizada das garantias constituídas, conforme a lei de execuções fiscais.

2.1.1 – Do Arresto

Entre os meios de garantia da execução, o primeiro a ser tratado pelo diploma processual cível é o arresto¹³⁸. Pode ser determinado pelo próprio oficial de justiça, no caso de não encontrar o executado. Isto se dá como forma de garantir a execução, justamente para evitar a frustração desta. Ainda é determinado que o agente fará mais duas tentativas em dias e horários diferentes que, não resultando, darão lugar à citação por hora certa e, por fim, à citação por edital. Ao fim da citação, independentemente da forma que tenha aperfeiçoado este ato, o arresto será convertido em penhora.

Destarte, nota-se o caráter provisório do arresto, podendo ser concretizado em penhora, caso o executado não seja encontrado, ou não, caso seja encontrado e preste garantia diferente dos bens arrestados. Além disso, dada sua curta duração, é um instituto consideravelmente simples, tratado apenas pelo artigo 830 do CPC e seus respectivos parágrafos, e, por isso, é difícil de vislumbrar uma possível expansão deste instituto, já que é, sistematicamente, tão restrito.

Tratamento diferente é dado pela seara civil portuguesa, dado que o arresto tem que ser requerido pelo credor¹³⁹ e pode ser exigida caução deste para o deferimento do referido pedido¹⁴⁰. Especificamente no ramo tributário, é tido como um instrumento cautelar à disposição da Administração tributária, podendo ser requerido antes ou durante uma execução fiscal. Em ambas as situações, é preciso demonstrar o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, mas, na segunda, os requisitos já ficam como preenchidos, já que a instauração de uma execução fiscal é, necessariamente, precedida da liquidação, ainda que em curso, e existe um justificado receio de incumprimento, tanto que a execução foi instaurada.¹⁴¹

2.1.2 – Da Penhora

A penhora pode ser a evolução natural do arresto, ou determinada de forma independente pelo juiz no decorrer do processo executório. Da mesma forma que o arresto, por também ser uma garantia

¹³⁸ Art. 830, do CPC.

¹³⁹ Art. 619º, do CC.

¹⁴⁰ Art. 620º do CC.

¹⁴¹ Rocha, 2019, pp. 426-431.

constituída, tem por finalidade assegurar o fim esperado da execução fiscal, ou seja, o pagamento da obrigação principal.

A doutrina brasileira define como:

A penhora é ato de constrição que tem por fim individualizar os bens do patrimônio do devedor que ficarão afetados ao pagamento do débito e que serão excutidos oportunamente. É ato fundamental de toda e qualquer execução por quantia, sem o qual não se pode alcançar a satisfação do credor.¹⁴²(destaque dos próprios autores)

A penhora é tratada nos arts. 831 e seguintes do CPC. Visa à concretização da execução que a precede, através da apreensão dos bens do executado, sendo, via de regra no processo civil, já listados os bens pelo exequente, mas, na execução fiscal, existe a preferência pela nomeação pelo sujeito passivo. Isto se dá pela análise conjunta da possibilidade de nomeação de bens à penhora pelo exequente¹⁴³ e dos requisitos da petição inicial da Fazenda¹⁴⁴, que não indica o pedido de penhora, muito menos uma lista dos bens.

Na lista trazida pelo CPC dos bens passíveis de serem penhorados¹⁴⁵, maiores são as possibilidades do que da Lei de Execuções Fiscais¹⁴⁶, devendo ser usada a processual civil de forma subsidiária, com vistas a tentar encontrar algum outro bem, caso o rol da execução fiscal se mostre insuficiente. Merece destaque que, caso os bens sejam nomeados à penhora pelo executado, a Fazenda pode recusá-los, caso não obedeça à ordem de preferência e que, havendo penhora de dinheiro, ela é convertida em depósito¹⁴⁷.

Como a penhora é um instrumento comum do processo civil, não se faz pertinente destrinchar o instituto, apenas suas nuances na execução fiscal. Contudo, vale somente a ressalva da penhora de bem de terceiro¹⁴⁸, observados seus requisitos (constantes nos parágrafos 1º, 2º e 3º do já referido artigo). Sobre o tema, expõe o processualista:

Trata-se de garantia com bens próprios à dívida alheia, análoga à hipoteca convencional constituída para segurança de débito de outrem.

O terceiro, porém, não se torna solidário pela dívida. Apenas o bem penhorado é que se sujeitará à eventual expropriação. Por isso, uma vez excutido o bem, nenhuma responsabilidade subsiste para o terceiro garante. Não permite a Lei, outrossim, que o bem do terceiro seja levado a leilão sem antes dar oportunidade ao garante de fazer a sua remissão (art. 19, I).¹⁴⁹

¹⁴² Gonçalves, Marcus Vinicius Rios; Lenza, Pedro. *Direito Processual Civil Esquematisado*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020. p.1230.

¹⁴³ Art. 9º, III da LEF.

¹⁴⁴ Art. 6º da LEF.

¹⁴⁵ Art. 835 do CPC.

¹⁴⁶ Art. 11 da LEF.

¹⁴⁷ Art. 11, §2º da LEF.

¹⁴⁸ Art. 9º, IV da LEF.

¹⁴⁹ Júnior, Humberto Theodoro. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Tópico 81, não paginado.

Esta limitação da responsabilidade se dá em decorrência lógica do sistema tributário e das normas em si, visto que não existe caso de responsabilização neste sentido¹⁵⁰, tampouco solidariedade¹⁵¹, ou mesmo sujeição passiva¹⁵². Isto se dá porque todas estas normas vinculam, no polo passivo da demanda, aqueles que possuem alguma relação com o fato gerador e esta relação não é necessária para que terceiro ofereça bem como garantia da execução fiscal.

De modo próximo, é feito através de mandado de penhora, seguindo, no processo de execução fiscal, o constante entre os artigos 215º e 236º do CPPT. Tal como o previamente citado, também possui restrições à penhora (art. 735º do CPC¹⁵³), preferência de bens a penhorar (art. 219º do CPPT), bem como as formalidades para a penhora de cada tipo de bem diferente. Apesar de pequenas diferenças no processamento da penhora, o instituto é muito similar nos dois ordenamentos, visto que buscam garantir a execução de forma suficiente (aqui tida também como não excessiva) e que não comprometa a autonomia econômica do executado.

Passaremos, a seguir, às garantias prestadas.

2.2 – Das Garantias Prestadas

Entre as garantias passíveis de serem prestadas diretamente pelo executado, a Lei de Execuções Fiscais traz como alternativas: o depósito, a fiança, o seguro garantia e a nomeação de bens à penhora (como já citado, nos art. 7º, II c/c art. 9º, da Lei nº. 6.830/80). Com esta permissão legislativa, pode o executado garantir o processo executório, com a concessão do efeito suspensivo, para evitar uma (ainda maior) intervenção em sua esfera particular. Nota-se que, entre as referidas modalidades, não há um tratamento muito diferente entre os ordenamentos português e brasileiro, cabendo destaque apenas a algumas particularidades de cada um.

Como esta classificação já foi feita anteriormente, passemos então ao estudo pormenorizado das opções.

¹⁵⁰ Art. 128 do CTN define as hipóteses de responsabilização (como já tratado no primeiro capítulo do presente trabalho), sendo subdividida posteriormente na dos sucessores, terceiros e por infrações.

¹⁵¹ Art. 124, I e II do CTN, que indicam as pessoas relacionadas ao fato gerador ou expressamente designadas (como visto no primeiro capítulo).

¹⁵² Art. 121, I e II do CTN, sendo a pessoa que tem relação direta com o fato gerador ou os responsáveis, nos termos já indicados.

¹⁵³ Subsidiariamente aplicado à execução fiscal, tal como no ordenamento brasileiro. Destaca-se que as impenhorabilidades não estão restritas a este artigo, existindo outras impenhorabilidades distribuídas esparsamente por outros diplomas, como é o caso do art. 2.008º do CC.

2.2.1 – Do Depósito

O depósito é a forma preferencial de garantia prestada, justamente por envolver o bem preferencial¹⁵⁴ e já se encontrar líquido (ou seja, independentemente de qualquer ação posterior como uma liquidação, leilão ou afim). São feitos obrigatoriamente na Caixa Econômica Federal, ou banco oficial da respectiva unidade federativa¹⁵⁵, sendo devidamente direcionado para a parte que tiver seu pedido precedente, após o trânsito em julgado. Por fim, vale ressaltar apenas que é responsabilidade do estabelecimento a correção monetária do montante¹⁵⁶ e, justamente por isto, somente esta modalidade faz cessar a responsabilidade do executado pela atualização monetária e pelos juros¹⁵⁷. Por se tratar da garantia mais simples e comum, acaba por não ter um desenvolvimento teórico muito complexo, sendo bem definido pela prática jurídica.

Merece destaque a seguinte passagem do doutrinador processual Humberto Theodoro Júnior, visto que se aplica ao presente caso e aos próximos:

O depósito em dinheiro, a fiança e o seguro garantia não são, formalmente, penhora, de sorte que, em tal situação, não haverá necessidade de lavar-se nem auto nem termo de penhora. Produzem, no entanto, efeitos similares ao da penhora, caso sejam rejeitados os embargos do devedor.¹⁵⁸

No ordenamento português, a figura do depósito vem classificada junto com as demais formas de caução. Neste sentido, esclarece Andreia Barbosa:

No domínio civilístico, a prestação de caução corresponde a uma garantia que se pode estabelecer de múltiplas formas. Com efeito, nos termos do artigo 623º, nº1, do CC, se alguém for obrigado ou autorizado por lei a prestar caução, sem designar a espécie que ela deve se revestir, pode a garantia ser prestada por meio de dinheiro, títulos de crédito, pedras ou metais preciosos, ou por penhor, hipoteca ou fiança bancária. Assim, *caução significa entrega de certa quantidade de coisas móveis (dinheiro, mercadorias, títulos ao portador, joias, títulos nominativos, entre outras), feita por uma das partes à outra.*¹⁵⁹ (grifo nosso).

Destaca-se ainda que, de acordo com o CC no art. 666º, nº 2, o depósito, enquanto forma de caução, é tido como penhor para todos os efeitos. Com isto, conclui-se que as duas figuras se aproximam enquanto meios preferenciais (dada sua liquidez, principalmente), apesar de um ordenamento considerá-lo figura própria e o outro incluí-lo entre as modalidades de caução.

¹⁵⁴ Art. 11, I da LEF.

¹⁵⁵ Art. 32, I e II da LEF.

¹⁵⁶ Segundo entendimento já sumulado do STJ (179).

¹⁵⁷ Art. 9º, §4º da LEF.

¹⁵⁸ Júnior, 2016, Tópico 82, não paginado.

¹⁵⁹ Barbosa, 2017, pp. 198-199.

2.2.2 – Da Fiança

A fiança bancária é a segunda possibilidade trazida pela LEF, sendo regulamentada pela portaria 644 de 2009 da PGFN (alterada pela portaria 367 de 2014). Logo no 1º artigo da referida portaria, é prevista a possibilidade deste instrumento ser utilizado como garantia¹⁶⁰. Caso se faça necessário o pagamento da fiança, deverá fazê-lo à ordem do juiz e não do exequente, visto que, trata-se, antes de tudo, de garantia do juízo¹⁶¹.

No mais, a portaria regulamenta os critérios para utilização deste instrumento nos seis artigos desta, merecendo destaque a possibilidade de apresentação de fiança bancária em valor inferior àquele devido¹⁶², mas só pode ser aceita antes do depósito judicial ou da decisão que determine a penhora de dinheiro¹⁶³.

Esta é outra garantia que não apresenta muitas distinções, visto que também é uma possibilidade trazida no CC em Portugal¹⁶⁴, bem como no CPPT¹⁶⁵. Por se tratar de uma obrigação assumida pela instituição financeira, no caso de inadimplemento por parte do sujeito passivo que pediu esta garantia ao referido estabelecimento, e considerando que estas possuem grande probabilidade de cumprirem com suas obrigações.

2.2.3 – Do Seguro Garantia

Esta opção foi acrescida pela redação dada pela Lei nº 13.043/2014 e funciona de modo bem similar à fiança bancária, anteriormente tratada, mas fica garantido por seguradora que deverá adimplir, dado o sinistro. Neste sentido, esclarece Humberto Theodoro:

O procedimento para o oferecimento do seguro garantia é semelhante ao da fiança bancária. Não havendo o pagamento da execução pelo devedor, configurado estará o sinistro, razão pela qual a seguradora será intimada pelo juiz para pagar a dívida, no prazo de quinze dias (art. 19 da LEF).¹⁶⁶

Isto se dá porque, em todos os artigos da LEF em que esta opção é levantada, o seguro garantia acompanha a carta de fiança bancária, indicando, portanto, o mesmo procedimento para este instrumento.

¹⁶⁰ Art. 1º da portaria 644 de 2009 da PGFN: Art. 1º A carta de fiança bancária é instrumento hábil para garantir débitos inscritos em dívida ativa da União, tanto em processos de execução fiscal quanto em parcelamentos administrativos, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

¹⁶¹ Júnior, 2016, Tópico 83, não paginado.

¹⁶² Art. 4º da Portaria 644/2009 PGFN, mas não impede a busca por bens para satisfazer o restante do montante e tampouco permite a emissão de certidão positiva com efeitos de negativa.

¹⁶³ Art. 3º da Portaria 644/2009 PGFN, dada a ordem de preferência da execução.

¹⁶⁴ Art. 623º, nº 1, do CC.

¹⁶⁵ Ao mencionar a garantia bancária, no art. 199º, nº1, do CPPT.

¹⁶⁶ Júnior, 2016, Tópico 83, não paginado.

Da mesma forma, é visto na legislação portuguesa, ao tratar das duas possibilidades em conjunto (novamente no art. 199º, nº1 do CPPT).

3 – Das Garantias Processuais

Neste tópico, concentram-se a maioria das garantias dos créditos tributários presentes no ordenamento brasileiro. Isto se dá porque o legislador previu uma gama ampla de preferências e condições (pré)processuais favoráveis, como os direitos de preferência, a presunção de certeza e liquidez, entre outras. Contudo, o que dificulta a referida análise é que, diferentemente do ordenamento português, com o Código de Procedimento e Processo Tributário, o Brasil não possui um compilado sobre as normas do processo tributário, estando as garantias espalhadas entre a Constituição, CTN, LEF e as leis específicas de cada tributo.

3.1 – Da presunção de certeza e liquidez

Como já referido, os valores inscritos em dívida ativa, ou seja, constituídos através dos lançamentos e inadimplidos, gozam da presunção de certeza e liquidez. Esta presunção decorre de expressa disposição legal, sendo referida tanto no CTN¹⁶⁷ quanto na Lei de Execuções Fiscais¹⁶⁸. A intenção com a concessão desta presunção ao crédito tributário se dá, justamente, pela já referida importância dos créditos de natureza tributária no funcionamento dos Estados contemporâneos e visa a dar celeridade à cobrança destes valores, já que o procedimento vinculado que precedeu à lavratura da certidão de dívida ativa foi instruído com elementos comprobatórios suficientes, tornando desnecessário um processo prévio de conhecimento. Assim sendo, tem a referida presunção por conter todas as informações necessárias para individualizar o sujeito passivo, exprimir o valor devido e já ter recebido as provas necessárias para tal.

Caso o lançamento não tenha sido devidamente respaldado em provas suficientes, pode o sujeito passivo ilidir a presunção (dado que é apenas relativa), utilizando-se dos meios probatórios que entender necessários, apesar de, via de regra, resumirem-se a documentais, em seus embargos à execução. Neste sentido, resume Diego Ribeiro:

Em outros termos, uma CDA será considerada como certa sempre que as informações nela contidas estiverem suportadas por elementos probatórios previamente constituídos para fundamentar o correlato lançamento tributário. Caso contrário, o sujeito passivo da relação jurídica tributária que está sendo cobrado em razão desse título poderá demonstrar, por intermédio de

¹⁶⁷ Art. 204 do CTN.

¹⁶⁸ Art. 3º da Lei 6830/80.

contraprova, a incerteza da CDA e, eventualmente, se ver desobrigado da obrigação tributária nela retratada.¹⁶⁹

Além da presunção estar referida em normas de viés tributário, deduz-se também das normas de processo civil, visto que o CPC indica que a execução deve ser fundada em título certo, líquido e exigível¹⁷⁰ e, ao elencar o rol dos títulos que são considerados como extrajudiciais, traz a indicação da CDA¹⁷¹.

A presunção de certeza e liquidez dos valores devidos a título tributário se mostra tão acertada na estruturação dos ordenamentos jurídicos atuais, que é fácil ver sua adoção em diversos países. Em Portugal, tal previsão é tratada pelo art. 76º da Lei Geral Tributária (LGT), logo em sua primeira alínea, dotando as informações prestadas na inspeção tributária de fé (pública). Esta presunção deriva do mesmo ponto que a brasileira, da adstrição dos agentes administrativos (tributários, no caso em questão) à lei, pelo princípio da legalidade que rege toda a Administração Pública.

Assim como no caso brasileiro, tal presunção (e não só ela) é relativa, pois o mesmo diploma trata de explicitar que todas as presunções nas normas de incidência tributária são passíveis de prova em contrário¹⁷², criando assim um espaço de defesa para o contribuinte contra erros e/ou ataques aos seus direitos, bem como reforçando o direito de defesa, garantido por ambas constituições.

O que merece destaque é a presunção de veracidade das declarações prestadas pelos contribuintes (tanto em Portugal quanto no Brasil). Apesar de aparentar contradição com a presunção de certeza e liquidez do título, as duas são perfeitamente compatíveis, especialmente por apresentarem-se em momentos diferentes da obrigação tributária. A declaração do contribuinte, antes da liquidação do tributo em concreto, é presumida verdadeira e, passada esta fase, o tributo já lançado é presumido líquido e certo. Isto se dá em decorrência lógica dos sistemas tributários, onde, num paralelo com a presunção de inocência no direito penal, a boa-fé do contribuinte é pressuposta e, independentemente de ser ilidida ou não, o título posterior, como foi precedido do devido procedimento administrativo (conduzido com o contraditório, ampla defesa e respeitando o princípio da legalidade), é presumidamente certo.

3.2 – Da Presunção de Fraude

Outra presunção trazida como forma de proteger o crédito tributário é a presunção de fraude na alienação ou oneração de bens, por parte de sujeito passivo com débito já inscrito em dívida ativa com a

¹⁶⁹ Ribeiro, Diego Diniz. Responsabilidade tributária fundada no art. 135, III, do CTN: presunção de certeza da CDA e cálculo jurisprudencial dos precedentes do STJ e do STF. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 199. Abril de 2012.

¹⁷⁰ Art. 783 do CPC.

¹⁷¹ Art. 784, IX do CPC.

¹⁷² Art. 73 da LGT.

Fazenda Pública. Assim como o caso anterior, esta presunção também é *relativa (iuris tantum)*, existindo espaço para o sujeito passivo ilidi-la, provando que suas ações visam o cumprimento de suas obrigações para com o fisco.

Apesar deste dispositivo buscar impedir que o sujeito passivo esgote seus bens no intuito de frustrar a execução do crédito tributário, o entendimento sumulado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) veio em sentido contrário (à primeira vista), como se depreende do texto da súmula 375 a seguir: “O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente.”.

Entretanto, ao fazer uma interpretação completa do supracitado entendimento sumulado e do artigo de que ele trata (art. 593 do CPC/73, atual art. 792 do CPC/15), nota-se que não existe aqui um real impedimento para a presunção de fraude. Isto se dá porque, quando do julgamento destas questões, o artigo do CPC previa somente os três primeiros incisos, sendo que os dois acrescentados no CPC atual trazem o quesito objetivo (art. 792, IV do CPC) e a possibilidade de outras previsões em legislação específica (art. 792, V do CPC), sendo este último caso aplicado à presunção de fraude prevista no art. 185 do CTN.

Assim sendo, apesar de um possível impedimento gerado pela súmula 375 do STJ, uma interpretação onde seja aplicado o pluralismo metodológico leva à validade desta presunção, analisando o limite estabelecido pelo texto legal – que permite a aplicação em casos especificados por outras leis; de forma integrada ao sistema jurídico – estudando conjuntamente a súmula, normas processuais civis e materiais tributárias; considerando sua evolução histórica – momento da edição da súmula e alterações posteriores à lei –; e a finalidade de proteção do crédito em execução.

Tanto é assim que tal conduta foi tipificada na Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária¹⁷³. Ao ser também tratada pelo Direito Penal, fica patente a relevância do instituto no que tange à eficácia da cobrança dos valores devidos ao fisco, com reflexos inequívocos sobre o funcionamento do Estado, dado que, pelo princípio da fragmentariedade, o Direito Penal deve abordar apenas as questões mais sensíveis e que mereçam a maior proteção, por interferir de forma mais pungente nos direitos e liberdades dos cidadãos ao poder condenar à pena de prisão.

Já no ordenamento português, ao invés desta presunção, existe a possibilidade da impugnação pauliana¹⁷⁴, onde o exequente pode impugnar a os atos do executado que visem à frustração da execução

¹⁷³ Art. 2º, I da Lei 8.137/90.

¹⁷⁴ Arts. 610º a 618º do Código Civil Português.

fiscal. A principal diferença neste instrumento é que a prova recai sobre a Fazenda, devendo o poder público demonstrar a má fé do sujeito passivo¹⁷⁵, enquanto, no ordenamento brasileiro, o ônus probatório recai sobre este.

Também é tratado pelo Regime Geral de Infrações Tributárias (RGIT), em seu art. 88°. Corroboram os autores já aqui referidos, Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, como visto a seguir:

Para além da previsão de diversos meios legais destinados a assegurar a conservação do património, a reação do legislador chega ao ponto da criminalização das condutas do devedor que visem a diminuição da garantia patrimonial dos créditos tributários. Neste sentido, consagrou o tipo legal de crime de “frustração de créditos” (tributários), determinando que serão punidos com pena de prisão ou de multa.¹⁷⁶

A diferença que pode ser notada entre os dois ordenamentos é o tratamento do ônus probatório, sendo que, nesta questão em específico, parece-nos mais interessante o tratamento dado no Brasil, visto que a comprovação da má fé é muito mais difícil de ser feita do que da boa-fé. Sobre a dificuldade de a AT fazer a referida prova, Andreia Barbosa aduz:

Todavia, nem sempre a impugnação pauliana traduz a satisfação do crédito tributário. Na verdade, muitas vezes a Administração tributária não tem conhecimento da ocorrência em tempo útil e os serviços da Administração Tributária enfrentam enormes dificuldades em fazer prova da má fé do devedor e do adquirente dos bens, já que nos instrumentos outorgados entre ambos consta a onerosidade do ato. Não obstante, entendemos haver má fé do devedor sempre que se prove que o mesmo não podia desconhecer a existência da dívida ou que ela iria existir a curto prazo, agindo de acordo com a diligência exigida a um comum cidadão.

(...)

Já a prova da má fé do adquirente mostra-se particularmente difícil e, em certos casos, condenada ao insucesso por ser de impossível realização, pois que aquele poderá ter adquirido os bens sem qualquer conhecimento da existência, ou da futura existência, de dívidas tributárias da pessoa que lhe vende os bens.¹⁷⁷

Assim sendo, parece-nos mais interessante a medida adotada no Brasil, por tornar possível a prova mais viável, já que é bem mais fácil que o sujeito passivo demonstre sua boa-fé do que o ativo demonstrar a má fé daquele, facilitando assim a busca pela verdade material. Esta solução encontra-se, inclusive, respaldada pelo CPC, que permite a inversão do ônus probatório, caso ele seja impossível ou de excessiva dificuldade¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Tratada por parte da doutrina brasileira como prova diabólica, dada a dificuldade de se provar um fato negativo (muito tratada no ônus probatório que recai sobre o contribuinte de provar que não recebeu a notificação do IPTU). Apesar disto, mantém-se a súmula 397 do STJ que define o ônus para o sujeito passivo (mesmo depois da alteração do CPC, visto que tema ainda não foi reanalisado).

¹⁷⁶ Rocha, Joaquim Freitas da; Silva, Hugo Flores da. 2019. Pg. 164.

¹⁷⁷ Barbosa, 2017, pg. 441.

¹⁷⁸ Art. 373, II, §1º do CPC.

3.3 – Da Quebra de Sigilo (ou da Derrogação do Dever de Sigilo)

Do rol de direitos fundamentais constitucionalmente previstos, a intimidade e a vida privada¹⁷⁹ são definidos como invioláveis para todos os brasileiros e estrangeiros residentes no Brasil. Tal definição, historicamente, tem origem num contraponto ao que fora praticado pelo regime ditatorial que, em sua Constituição (1967) trazia os direitos e garantias fundamentais apenas no art. 150, evidenciando, topograficamente, a prioridade que era dada aos direitos individuais, os quais não contemplavam a privacidade e a vida privada.

Dos direitos ali elencados, vale destacar ainda que, caso fosse constatado “abuso”, poderia a pessoa ser privada de seus direitos políticos por um período de dois a dez anos¹⁸⁰. Mais do que exaustivamente, são conhecidas as violações aos direitos e à própria vida durante o período ditatorial, assim sendo, quando da edição da Constituição que haveria de suceder àquela que dirigia este regime, fez-se necessário deixar claras as fronteiras da atividade estatal frente aos direitos dos cidadãos, trazendo então uma lista exaustiva, que inclui, só nos direitos e garantias individuais do artigo quinto, setenta e oito incisos, além dos direitos sociais e políticos.

Assim sendo, no Estado Democrático de Direito que vigora desde o fim da ditadura em 1985, a privacidade e a liberdade de gerir a vida privada foram garantidas de forma expressa, no intuito de assegurar e tranquilizar os administrados pelo Estado brasileiro. Dentro desta garantia, está incluída a gestão de seus recursos e o sigilo aos dados bancários, já que a utilização de seus bens e capitais muito diz sobre a intimidade de uma pessoa.

Por isto, quando da edição da Lei Complementar 105 de 2001, muito se discutiu sobre a possibilidade de sua atuação retroativa, visto que ela previu que não se faria necessária autorização judicial para que a receita pudesse quebrar o sigilo bancário dos contribuintes, já que a retroatividade não está nela prevista e seria uma intervenção demasiadamente grave para não necessitar de autorização judicial, sendo então seu efeito retrógrado muito prejudicial para os direitos individuais dos contribuintes.

Contudo, dada a função da arrecadação no funcionamento do Estado e a proteção ao interesse coletivo, a própria Constituição Federal previu a possibilidade da identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes¹⁸¹, desde que respeitando seus direitos individuais, no intuito de

¹⁷⁹ Art. 5º, X da CF.

¹⁸⁰ Art. 151 da Constituição de 1967.

¹⁸¹ Art. 145, §1º da CF.

garantir o caráter pessoal dos impostos e o respeito à capacidade contributiva. Neste sentido, o voto do relator no recurso com repercussão geral¹⁸², reafirmou a relativização do direito ao sigilo bancário, como visto a seguir:

Destarte, o sigilo bancário, como cediço, não tem caráter absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade aplicável de forma absoluta às relações de direito público e privado, devendo ser mitigado nas hipóteses em que as transações bancárias são denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos. Isto porque, conquanto o sigilo bancário seja garantido pela Constituição Federal como direito fundamental, não o é para preservar a intimidade das pessoas no afã de encobrir ilícitos.¹⁸³

Ademais, o relator argumenta em seu voto que não haveria quebra no ordenamento, dado que o CTN já prevê a possibilidade de aplicação retroativa de legislação que institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização a fatos geradores já ocorridos¹⁸⁴ e o acesso a estas informações (como previsto pelo art. 6º da LC 105/01) já foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724 de 10 de janeiro de 2001, não restando qualquer inconstitucionalidade.

No ordenamento português, são duas as possibilidades: ou a AT tem acesso direto às informações¹⁸⁵; ou depende de autorização judicial¹⁸⁶. Na primeira hipótese, o acesso se dá em momento pré-processual, enquanto ainda está sendo apurado o valor devido ou o cometimento de possível crime tributário. Justamente por se tratar de parte ainda administrativa, o requerimento judicial é dispensado, já que a Autoridade Tributária tem competência para o levantamento de tais informações.

Já na segunda, o acesso aos dados do contribuinte é tratado como um meio processual acessório, constante no art. 146-A do CPPT, visto que já existe a lide com o respectivo processo de execução fiscal em curso. Da decisão proferida sobre o acesso a tais informações, cabe recurso do contribuinte¹⁸⁷ com a juntada de provas de cunho exclusivamente documental. Isto se dá pela própria natureza do pedido, considerando que, nos procedimentos e processos de cunho tributário, este é o meio probatório por excelência, bem como pela necessidade da celeridade, em vista dos prazos estabelecidos para a conclusão de todo o procedimento¹⁸⁸.

Sobre o tema, alerta Elaine de Souza para a restrição da defesa do contribuinte, conforme a seguir:

Não se vê como o contribuinte poderia embasar suas alegações contra a quebra do sigilo bancário com provas periciais e testemunhais, de modo que a legislação certamente tinha como pensamento a objetividade e a celeridade. Muito mais pernicioso, sublinha-se, pelos contornos de

¹⁸² REsp 1134665/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009.

¹⁸³ Voto do Ministro Luiz Fux no REsp 1134665/SP, pg. 18.

¹⁸⁴ Art. 144, §1º do CTN.

¹⁸⁵ Art. 63-B da LGT.

¹⁸⁶ Art. 146-A do CPPT.

¹⁸⁷ Art. 146-B do CPPT.

¹⁸⁸ Art. 57, nº1 da LGT.

inconstitucionalidade, é proibir o contribuinte de alegar toda a matéria útil de defesa em sede Oposição.¹⁸⁹

Vale ressaltar que existem exceções à regra da necessidade de autorização judicial, conforme constante no art. 63º-B da LGT, onde se encontra um rol taxativo, sendo a razão comum a todas as possibilidades previstas o indício de declarações falsas ou outros crimes contra a ordem tributária, visando, então, proteger o interesse coletivo existente na arrecadação contra possível fraude do sujeito passivo.

Contudo, como se trata de situação excepcional, depende da produção de provas, por parte da AT, para confirmar a necessidade da medida. Neste sentido, Joaquim Freitas da Rocha aduz:

Neste quadro, importa colocar em evidência que, face à presunção de veracidade das declarações do contribuinte, cabe à Administração tributária o ónus de provar os pressupostos que alega (v.g., os concretos indícios da prática de crime em matéria tributária ou a real existência de factos indiciadores da falta de veracidade do declarado), impondo-se-lhe um *especial dever de fundamentação*.¹⁹⁰ (grifo do autor).

Com isto, nota-se a maior facilidade de acesso às informações bancárias dos contribuintes no ordenamento brasileiro, já que, com a alteração legislativa implementada em 2001, a Receita tem acesso às informações diretamente, apesar de, em Portugal, funcionar de modo semelhante, num momento pré-processual.

3.4 – Redirecionamento da Execução para os Sócios

Ainda no intuito de conferir eficácia à persecução do crédito tributário, conforme já tratado no tópico de responsabilidade, a legislação tributária brasileira traz a possibilidade de responsabilização dos sócios-administradores¹⁹¹, por meio do redirecionamento da execução fiscal. Tal inclusão dos responsáveis pode se dar em dois momentos distintos, gerando duas situações controversas.

Caso a inclusão do responsável já se dê no momento de expedição da CDA, o cenário é menos problemático. Isto porque a CDA goza de presunção de certeza e liquidez, logo, parte-se do pressuposto que, durante a apuração do fato gerador e da determinação do montante ao longo do procedimento de lançamento, a Fazenda (seja ela federal, estadual ou municipal) já procedeu à recolha de provas suficientes para precisar recorrer à inclusão do sócio. Nesta esteira, precisaria restar comprovada a intenção de frustrar o adimplemento da obrigação tributária principal.

¹⁸⁹ Souza, Elaine Gonçalves Weiss de. *A cobrança de tributos e a efetivação dos direitos fundamentais – análise jurídico-comparativa entre os ordenamentos português e brasileiro*. 2008. 660f. Tese (Doutoramento em Ciências Jurídicas) – Escola de Direito, Universidade do Minho. 2019. p. 354. Ainda a autora cita o acórdão 681/2006 do TC, onde foi constatada a inconstitucionalidade da limitação dos meios probatórios (ainda que o efeito tenha sido somente entrepartes).

¹⁹⁰ Rocha, 2019, p. 205. Logo em sequência colaciona um Acórdão que corrobora a afirmação (qual seja o Acórdão do TCA – N, no processo 00353/04, de 04/11/04).

¹⁹¹ Art. 134, III c/c art. 135, III do CTN.

Neste sentido, o STJ editou a súmula de número 435, prevendo que, caso a empresa deixe de funcionar em seu domicílio fiscal sem a devida notificação dos órgãos competentes, fica caracterizada sua dissolução irregular e já fica legitimado o redirecionamento para o sócio-gerente. Objetiva-se aqui evitar não somente a frustração, mas também a fraude à execução. Parte da doutrina se opõe a este entendimento¹⁹², mas apenas se não for garantido o contraditório e a ampla defesa. Bem, desnecessário seria abordar este tópico, por se tratarem de dois direitos inerentes ao ordenamento, não restando outras críticas de relevo, especificamente a respeito desta primeira hipótese.

No próprio relatório do Recurso Especial que definiu o entendimento sumulado supracitado, é trazido o seguinte trecho, que confirma tal possibilidade, desde que o procedimento seja regular, quer dizer, tenha trazido as provas suficientes e garantido o direito de defesa:

II) - no que diz respeito à constituição do crédito tributário, os artigos 3º da Lei 6.830/80 e 201 do CTN, ao argumento de que, "antes que o suposto crédito seja inscrito na 'Dívida Ativa', mister um procedimento administrativo em que deverá ser apurado, inclusive com a ampla defesa garantida constitucionalmente, a ocorrência ou não do ilícito gerador do crédito pretendido" (...) ¹⁹³

Já o segundo tópico traz críticas mais relevantes, pois trata da violação dos direitos de defesa do sócio-gerente, quando seu nome não consta na Certidão de Dívida Ativa. Isto se dá porque sua inclusão é feita no bojo do processo de execução, restando seu espaço de argumentação, e efetiva possibilidade de influência na decisão, consideravelmente reduzido, já que não se trata aqui de processo de conhecimento, sendo o espaço probatório muito reduzido¹⁹⁴, não havendo, ainda, uma pacificação sobre o tema.

No ordenamento português, esta possibilidade é tratada sob o nome de reversão¹⁹⁵ e se dá, sempre, no decorrer do processo de execução fiscal, seja pelo disposto já no art. 23º, 1º da LGT, seja pelo posicionamento dos artigos que tratam do tema no CPPT estarem sob o título IV, que trata especificamente do referido processo, sempre que o devedor principal não possuir bens suficientes para o adimplemento da execução em questão¹⁹⁶.

¹⁹² Como é o caso do artigo: Pazinato, Liane Francisca Hüning; Hippertt, Daniel. Responsabilidade tributária dos sócios e devido processo legal: a (in)constitucionalidade do redirecionamento da execução fiscal. In: *Revista Eletrônica de Direito Processual*. V. 19, nº 3. Rio de Janeiro. 2018. Pg. 446. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/redp.2018.32157>. Acesso em: 06 de janeiro de 2021.

¹⁹³ Voto do Ministro Teori Albino Zavascki no REsp 1101728/SP, p. 1.

¹⁹⁴ Argumentam Pazinato e Hippertt. 2018, pg. 453, pela inconstitucionalidade de tal medida, fundamentando-se, exatamente, no desrespeito do contraditório e ampla defesa, conforme trecho a seguir: "O redirecionamento da execução fiscal para fins de responsabilidade tributária dos sócios, entretanto, procedido à mingua prévia participação do responsável, é inteligência que violenta a ordem constitucional. Isso porque, mormetemente (*sic*), é operação processual que se funda em prova produzida pelo exequente no corpo da execução e que, dela expungido o responsável, acaba por vilipendiar o contraditório e ampla defesa, especialmente em sede de produção probatória, que reclama dialogicidade. Além disso, em sendo o sócio imiscuido na relação processual, tão somente, a partir de uma citação de caráter construtivo (artigo 8º, LEF), faz-se cristalina a lesão ao princípio da não-surpresa, bem como à garantia de prévio devido processo legal (artigo 5º, XXX, CF), cuja relativização não encontra razão técnica, tampouco previsão legislativa."

¹⁹⁵ Arts. 157 a 161 do CPPT c/c art. 23 d LGT.

¹⁹⁶ Requisitos constantes no art. 153º, nº 2 do CPPT.

Joaquim Freitas da Rocha classifica tais atos como administrativos em sentido estrito, pois estes são:

(...)os atos decisórios, emanados no exercício de poderes jurídico-administrativos, com o objetivo de produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta. Trata-se de atos que definem situações jurídicas e que, na sua conformação conteudística, não prescindem de adequadas ponderações por parte do agente que os pratica, seja ao nível da análise do substrato fático, seja ao nível da interpretação jurídica, avaliando, medindo, estimando ou procedendo a outro tipo de operações de raciocínio. Não são, por conseguinte, meros atos automáticos ou de subsunção acrítica, tornando-se imprescindíveis atividades de instrução probatória e valorações autónomas, as quais, em casos extremos, até poderão ser discricionárias (e.g., utilização de conceitos de "pode" ou equivalentes, ou opção entremargens ou balizas mínimas e máximas).¹⁹⁷

Assim sendo, trata-se de um ato de responsabilidade da AT que visa trazer responsável subsidiário à execução fiscal, sejam eles terceiros adquirentes, possuidores, substitutos tributários ou funcionários – arts. 157º a 161º do CPPT, quando o devedor original não possui bens suficientes e esta condição resta devidamente provada. Vale ressaltar que os que podem se enquadrar como responsáveis subsidiários são aqueles elencados pelo art. 24º, 1 da LGT, não englobando os sócios, mas sim os administradores, gerentes e diretores, ainda que somente de fato.

A respeito ainda da prática da reversão, Liliana Costa, no relatório de estágio que foi apresentado como dissertação de mestrado¹⁹⁸, indica que, apesar de estarem previstas as modalidades de arresto e penhora, esta é utilizada na maioria dos casos, em prejuízo daquele.

3.5 – Das Preferências

Além das garantias já retratadas, são também trazidas preferências do crédito tributário, sendo que estas se dão no âmbito de quaisquer processos, incluídos aqui falências, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. A única exceção constante no CTN¹⁹⁹ são os créditos decorrentes da legislação trabalhista e de acidentes de trabalho²⁰⁰, dado seu caráter essencialmente alimentar.

¹⁹⁷ Rocha, Joaquim Freitas da. Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal. In: *Execução Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários. Março de 2019. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/59862>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2021.

¹⁹⁸ Costa, Liliana Marinho, A Reversão Fiscal. 2013. 67 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Economia Financeira, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2013, pg. 7. Acesso em: 10 de junho de 2021. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/24775>

¹⁹⁹ Apesar da LEF ser mais recente que o CTN e dispor de modo diverso, por dar a entender em seu art. 29 que não teria que se sujeitar a concurso de credores ou mesmo habilitação no processo falimentar. Neste sentido, esclarece Humberto Theodor Júnior: "Mas o que nos parece é que o art. 29 na nova Lei de Execução Fiscal quis apenas excluir a Fazenda Pública da participação nos juízos universais como o da falência e o do concurso civil de credores, e outros similares. Não entrou, todavia, em linha de cogitação alterar ou eliminar privilégios instituídos e resguardados pelas leis de direito material em vigor. Mesmo porque não seria aceitável que, em questão substancial como essa, pudesse ocorrer a revogação de uma lei complementar, como é o Código Tributário Nacional, por uma simples lei ordinária. Tanto é assim que o art. 30 da Lei 6.830, que cuida da responsabilidade patrimonial para efeito da execução fiscal, diz que o devedor responde pelo pagamento da Dívida Ativa com a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, "sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei". (Júnior, 2016, capítulo 180).

²⁰⁰ Art. 186 do CTN.

Cabe destacar, contudo, que existe um funcionamento diferente no processo falimentar. Neste caso, existe uma ordem específica, que coloca o crédito tributário atrás daqueles de natureza extraconcursal, ou seja, de administração e manutenção da própria massa; dos créditos trabalhistas, apesar de limitados a 150 salários-mínimos por credor; e dos créditos com garantias reais, limitados pelo valor do bem imóvel que os garante^{201 202}.

Merece ressalva que foi enviado para a sanção presidencial (no dia 25/11/2020) o Projeto de Lei 4.458/20 que altera substancialmente a Lei de Falências. Após a sanção e aprovação, foi publicada a Lei nº 14.112 de 24 de dezembro de 2020. Nesta nova versão, notam-se algumas alterações ao tratamento dado à preferência do crédito tributário. No art. 83 (que trata da classificação dos créditos), foi feita uma melhor especificação para mostrar que os créditos fiscais que concorrem são aqueles vencidos no momento da decretação da falência, sendo que aqueles constituídos depois deste marco serão considerados créditos extraconcursais²⁰³.

Ainda sobre as preferências do crédito, o entendimento jurisprudencial firmado é de que as verbas de caráter alimentar têm preferência, como demonstrado na ementa a seguir:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Execução fiscal. Preferência do crédito alimentício sobre o crédito tributário. Ausência de ataque a todos os fundamentos do acórdão recorrido. Subsistência, dentre outras, da fundamentação atinente à dignidade da pessoa humana. Súmula nº 283/STF. Deficiência na fundamentação do recurso. Súmula 284/STF. Decurso do tempo. Influência na natureza da verba. Infraconstitucional. 1. É inadmissível o recurso extraordinário que não ataca um ou mais fundamentos suficientes à manutenção do acórdão recorrido. Incidência da Súmula 283/STF. 2. É inadmissível o recurso extraordinário quando a deficiência da sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia. Incidência da Súmula nº 284/STF. 3. A discussão acerca da influência do transcurso do tempo na definição da natureza da verba questionada, se alimentar ou indenizatória, tem caráter eminentemente infraconstitucional. 4. Agravo regimental não provido. (STF - Acórdão Re 797151 Agr / Pr - Paraná, Relator(a): Min. Dias Toffoli, data de julgamento: 26/05/2015, data de publicação: 01/07/2015, 2ª Turma)

Nota-se, contudo, que o legislador não definiu somente a ordem preferencial, mas também que a prova de quitação dos créditos tributários seriam verdadeiras condições da extinção das obrigações do falido²⁰⁴, da concessão de recuperação judicial²⁰⁵, da partilha²⁰⁶ e da contratação com órgãos públicos²⁰⁷.

²⁰¹ Depreendem-se estes casos da análise conjunta do art. 186, p.u., do CTN c/c art. 83 da Lei nº 11.101/05.

²⁰² Ainda sobre os valores cobrados da massa falimentar, vale o adendo de que os juros não são exigíveis caso o ativo da massa não seja suficiente para o pagamento de todos os credores subordinados (art. 124 da Lei nº 11.101/05).

²⁰³ Art. 83, III c/c art. 84, I-E da lei 11.101/05.

²⁰⁴ Art. 191 do CTN.

²⁰⁵ Art. 191-A do CTN.

²⁰⁶ Art. 192 do CTN.

²⁰⁷ Art. 193 do CTN.

Ao assim proceder, estabeleceu que o começo, ou fim, de qualquer relação entre o Estado e uma pessoa (física ou jurídica) esteja sempre com a situação fiscal regularizada e que, no decorrer destas ações, o crédito tributário tenha um lugar de destaque, no caso de haver concurso de credores. Em sentido parecido, ficou estabelecido que, em nenhum dos processos supracitados, será autorizada judicialmente uma alienação de bem, sem que antes seja feita prova de liquidação dos débitos para/com a Fazenda (a menos que esta autorize)²⁰⁸.

Já no caso de mais de uma penhora, por entes diversos da federação, sobre mesmo bem em múltiplas execuções fiscais, já há entendimento sumulado do STJ, no sentido de que as autarquias federais têm preferência às autarquias estaduais²⁰⁹. Contudo, caso haja concorrência entre penhora fiscal e particular, a preferência sempre se dará de acordo com o direito material²¹⁰ ou seja, via de regra, a preferência será do crédito tributário e, no caso de não haver preferência, se dará por anterioridade²¹¹.

4 – Das Possibilidades de Alterações das Garantias e da Obrigação (em geral)

A partir daqui, serão tratadas sugestões de mudanças com base nas análises passadas, a fim de melhor adaptar o atual cenário brasileiro. Será utilizada a comparação com o sistema português, em alguns tópicos. Vale destacar que o objetivo primário é melhor adequar a execução fiscal e suas garantias aos ditames da Constituição Federal, o que não quer dizer, necessariamente, maior arrecadação, mas sim maior justiça na arrecadação.

4.1 – Do Sujeito Ativo

Uma das primeiras alterações, apesar de não estar relacionada necessariamente às garantias, seria a possibilidade de permitir a execução fiscal também por parte dos permissionários e concessionários dos serviços públicos.

No capítulo respeitante aos sujeitos ativos da obrigação tributária, defendemos o ponto da possibilidade de ampliação para as concessionárias e permissionárias para figurarem no polo ativo da obrigação tributária, contudo ainda resta discutir o problema de tais empresas figurarem no polo ativo de uma execução fiscal.

²⁰⁸ Art. 31 da LEF.

²⁰⁹ Súmula 497 do STJ.

²¹⁰ Art. 908 do CPC.

²¹¹ Art. 908, §2º do CPC.

Inicialmente, é consenso na doutrina brasileira que para a propositura de uma execução fiscal se faz necessária a lavratura de CDA²¹², que se dá ao fim do procedimento de lançamento que, como já tratado no tópico 2.2.1 do primeiro capítulo, é de competência exclusiva da administração tributária, apesar de não ser a única forma de formalização do referido crédito.

Ainda vale sublinhar que os tribunais superiores já têm entendimento no sentido da impossibilidade de utilização da execução fiscal pelas autarquias econômicas ou empresas estatais²¹³. O argumento comum a estes dois casos é o de que a atividade exercida, seja pela empresa pública, seja pela autarquia, estão em concorrência com as empresas privadas, o que acabaria por gerar um desbalanço no mercado, ainda que tenha sido tratado de forma implícita.

Assim sendo, para vislumbrarmos a viabilidade de utilizar a execução fiscal para cobrança de valores devidos a concessionárias e permissionárias, estes dois pontos, a possibilidade de estarem no polo ativo e a interferência que tal meio de cobrança pode gerar na livre concorrência, terão que ser abordados de forma rigorosa e acurada, como se dará a seguir.

4.1.1 – Da Interferência na Livre Concorrência

Um dos primeiros argumentos a serem utilizados (ou ao menos inferidos) nas decisões supracitadas para negar a utilização da execução fiscal para autarquias e empresas públicas é o da proteção da livre concorrência. Ao permitir que estas, que competem diretamente com o setor privado, utilizem-se deste meio, acabaria por gerar uma grande vantagem a elas, visto que a execução fiscal goza de diversos privilégios e preferências, como já tratado.

Neste sentido, vale destacar a lei que estabelece a declaração de direitos de liberdade econômica (Lei 13.874/2019). Neste diploma, ao estabelecer seus princípios norteadores, fica reconhecida a vulnerabilidade do particular em relação ao Estado²¹⁴. Levando este ponto em consideração, seria realmente injusto dar uma ferramenta para estas empresas saírem à frente na competição.

Contudo, acreditamos que este não seria o caso, visto que as empresas que poderiam ser abrangidas, seriam as permissionárias e concessionárias, considerando que estas estão a prestar serviço

²¹² Além de diversos autores (como Humberto Theodoro Júnior, Leandro Paulsen, entre outros), é o entendimento retirado da letra da lei, em específico art. 142 do CTN c/c art. 6, §1º da LEF.

²¹³ STF, 2ª T., RE 115.891/RS, Rel. Min. Célso Borja, ac. 4-4-1989, *RTJ* n. 128, p. 419.

²¹⁴ Art. 2º, IV da Lei 13.874/2019. Apesar desta lei tratar das capacidades normativa e reguladora do Estado, deixa clara a posição de prevalência deste (em geral).

público²¹⁵ que não está disponível para ampla concorrência, por depender de licitação para sua prestação, e cuja a competência da União está prevista constitucionalmente²¹⁶. Neste sentido, a lei nº. 8.987/95, traz os seguintes conceitos para concessão e permissão:

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

(...)

II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;

(...)

IV - permissão de serviço público: a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco.

Como indicado, a licitação é pré-requisito para ambas modalidades, confirmando a não abertura destes serviços para o mercado em geral. Assim sendo, permitir que usassem a execução fiscal na prossecução de valores devidos não geraria desequilíbrio, dado que seria uma condição disponível para as concessionárias e permissionárias de modo geral.

Ao disponibilizar um meio preferencial para a cobrança das tarifas devidas pelos serviços prestados por estas entidades, o Estado tem uma ferramenta a mais para negociar melhores condições com as empresas que pretendem prestar o respectivo serviço, possibilitando até mesmo uma tarifa mais baixa para o contribuinte/consumidor.

4.1.2 – Da Presença no Polo Ativo da Execução Fiscal

Como tratado no primeiro capítulo, defendemos aqui a possibilidade das permissionárias e concessionárias constarem no polo ativo da obrigação tributária. Contudo, muito diferente é se tornar exequente em uma execução fiscal, especialmente ao se considerar as diversas restrições (impostas por meio de requisitos) para a utilização deste instrumento.

Partindo do pressuposto de que a permissionária ou concessionária estivesse já no polo ativo da obrigação tributária, haveria alguns entraves para a utilização da execução fiscal por estas. A primeira se

²¹⁵ Considerando aqui o sentido amplo de serviço público, como definido por Hely Lopes Meirelles: “[...] todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer as necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado.” (Meirelles, 2009, p.319 *apud* Di Pietro, 2018, p.172), ou mesmo o conceito restrito, como definido por Celso Antônio Bandeira de Mello: “Serviço público é a atividade material que o Estado assume como pertinente a seus deveres em face da coletividade para a satisfação de necessidades ou utilidades públicas singularmente fruíveis pelos administrados cujo desempenho entende que deva se efetuar sob a égide de um regime jurídico outorgador de prerrogativas capazes de assegurar a preponderância do interesse residente no serviço e de imposições necessárias para protegê-lo contra condutas comissivas ou omissivas de terceiros ou dele próprio gravosas a direitos ou interesses dos administrados em geral e dos usuários do serviço em particular. Tudo que esteja constitucionalmente indicado como serviço público ou que a lei venha a configurar como tal sujeita-se ao: a) Dever inescusável do Estado de promover-lhe a prestação, seja diretamente, nos casos em que é prevista a prestação direta, seja indiretamente, mediante autorização, concessão ou permissão, nos casos em que permitida tal modalidade, que, de resto, é regra geral.” (Mello, 2010, p. 283), visto que acaba por excluir somente a atividade jurisdicional e legislativa.

²¹⁶ Art. 21, X, XI, XII c/c art. 175 da CF, regulamentados pela Lei nº. 8.987/95.

daria pelo fato de a CDA só poder ser emitida pelo poder público. Isto se dá porque, como o Estado age considerando o interesse público e um sistema jurídico estável e previsível é um dos maiores objetivos (e mesmo garantias) dos cidadãos, parte-se da premissa de que o devido procedimento foi respeitado, com o direito de participação e defesa do contribuinte, imbuindo o título de presunção de certeza e liquidez²¹⁷.

Quanto a este entrave, uma solução possível seria aquela aventada pelo ordenamento português, que também acaba por evitar o uso desmedido da execução fiscal por tais empresas, já que a concessionária possui personalidade tributária ativa, mas não possui a competência tributária para a execução dos valores, devendo encaminhar suas execuções para que a AT prossiga.

Com isto, não seria este argumento um óbice à utilização da execução fiscal por estas pessoas jurídicas que, poderiam ser consideradas Administração Pública²¹⁸, ainda que indiretamente, sendo a solução portuguesa uma boa forma de impedir o uso desmedido por parte das empresas privadas. Ao correr o procedimento executório perante a AT, garante-se a correta aplicação, seja dos quesitos materiais (como respeito aos direitos individuais, correta aplicação de taxa de juros, entre outras), seja dos processuais (o respeito ao devido processo com garantia de ampla defesa e contraditório efetivos). Para a adaptação ao caso brasileiro, uma solução possível seria o encaminhamento para órgão responsável da Fazenda Pública para a emissão da CDA, dentro dos parâmetros legais.

Além desta questão, entraria aqui também a discussão sobre a natureza do crédito, visto que não se trataria de um crédito tributário, propriamente dito²¹⁹. Além disto, este tópico, mesmo não sendo dívida tributária, não impede a utilização da LEF, visto que a mesma permite a execução deste tipo de valores, desde que, pela Fazenda Pública.

4.2 – Do Redirecionamento da Execução ao Sócio

Uma solução trazida por Elson Bastos²²⁰ seria a utilização do incidente processual da descon sideração da personalidade jurídica, por dar verdadeiro espaço de defesa e possibilidade de influenciar, efetivamente, a decisão, garantindo, assim, o contraditório substancial e o devido processo legal. Destaca ainda o ponto problemático da decisão do STJ como sendo: “(...)a inconstitucionalidade do

²¹⁷ Art. 204 do CTN.

²¹⁸ Conforme Di Pietro (2018, p. 121-122), em sentido objetivo, ao prestar um serviço público, pois este conceito abrange “(...)atividades exercidas pelas pessoas jurídicas, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas; corresponde à *função administrativa do Estado*: serviço público, fomento, polícia administrativa, intervenção e regulação.” (Di Pietro, 2018, p. 127).

²¹⁹ Art. 39, §2º da Lei nº 4.320/64 classifica as dívidas que podem ser consideradas como tributárias e quais não.

²²⁰ Bastos, Elson Pereira de Oliveira. O Incidente de Descon sideração da Personalidade Jurídica e o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: *Revista Eletrônica de Direito Processual*. V. 17, nº 1. Rio de Janeiro. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/redp.2016.23117>. Acesso em: 07 de janeiro de 2021.

entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça que admite a inclusão do sócio na execução fiscal sem prévia citação, priorizando-se, antes desta, a penhora de bens.”²²¹.

Esta possibilidade, apesar de parecer excessiva pela ótica do contribuinte, também é possível no ordenamento português²²², em caráter excepcional, dado que o insucesso da citação poder ser visto como uma tentativa de frustração da execução que, como já tratado diversas vezes, tem importância fundamental na manutenção dos Estados, tanto português quanto brasileiro, atualmente.

Como medida de maior justiça no trâmite da execução fiscal no Brasil, desde a vigência do Código de Processo Civil de 2015, é o supracitado incidente o indicado pelo autor, porque, após sua instituição, deve ser citado o sócio para requerer as provas que entender necessárias, no prazo de quinze dias²²³. A ideia por trás da aplicação deste incidente no processo de execução fiscal brasileiro é dar ao sócio a chance de, efetivamente, influenciar na decisão antes de ter sua esfera patrimonial afetada.

Neste sentido, esclarece:

Equiparar o sócio com responsabilidade tributária já reconhecida e declarada no âmbito administrativo fiscal (e que, tem o nome como corresponsável na certidão de dívida ativa) com aquele que ainda não a teve também significa arrematada violação ao princípio da isonomia, pois as posições jurídicas de um e de outro são claramente distintas.

Reconhecida judicialmente, via incidente de desconsideração da personalidade jurídica, a responsabilidade do sócio, este não será tratado como mero terceiro, mas como verdadeira parte passiva, pois, consoante já se afirmou, o instituto do redirecionamento da execução fiscal decorre do reconhecimento da própria condição de sujeito passivo do crédito tributário, na qualidade de responsável pessoal, de modo que o sócio, neste caso, também é devedor principal e, por isso, responde pela dívida com seu patrimônio, diferentemente da figura do sócio cujo patrimônio foi alcançado ante o reconhecimento de alguma causa motivadora da desconsideração da personalidade jurídica, a exemplo do art. 50 do Código Civil, o qual, na linguagem civilista, embora não tenha o débito, se torna responsável, pois passa a responder pela dívida com seu patrimônio.²²⁴

Ao colocar desta forma, acaba por indicar uma certa deturpação na ideia buscada ao responsabilizar terceiro por um crédito tributário. Isto se dá porque, tecnicamente, a responsabilidade não se confunde com a solidariedade, tampouco com a sujeição passiva em sentido estrito (como o autor dá a entender que ocorre com o incidente). A sujeição passiva, *stricto sensu*, diz respeito ao sujeito passivo originário, ou seja, ao contribuinte, diretamente relacionado ao fato gerador e que realizou o tipo constante na norma, por isto, obrigada ao pagamento da obrigação e/ou suas penalidades. Já a solidariedade é modalidade de disposição dos coobrigados, representando, neste caso, a não-preferência entre credores (possuindo como alternativa a subsidiariedade, onde existe ordem preferencial). Por fim, a responsabilidade

²²¹ *Idem*, pg. 105.

²²² Art. 215º, nº 8 do CPPT, mas contra o sujeito passivo originário, não o responsável.

²²³ Art. 135 do CPC. Destaca-se que o incidente pode ser pedido já na inicial, dispensando a instauração do referido incidente, conforme art. 134, §2º do CPC.

²²⁴ Bastos, 2016, pp. 106-107.

é uma forma de sujeição passiva indireta e, neste caso em específico, depende das condições impostas pelo art. 135, III do CTN.

Tanto é assim que, diferentemente do que o autor anterior afirma, o próprio *caput* do supracitado dispositivo indica que serão pessoalmente responsabilizados os diretores, gerentes ou representantes das empresas pelo crédito correspondente à obrigação tributária resultante dos atos com excesso de poder ou infração da lei. Ou seja, caso existam penalidades ou outros valores acessórios (ou mesmo principais, referentes a outras obrigações), o terceiro não pode ser responsabilizado, o que não ocorreria se, como Bastos indica, o sócio-gerente também se tornaria obrigado.

Portanto, não se nega a importância da utilização do referido incidente como meio de garantia do contraditório, partindo sempre do pressuposto de que o terceiro em questão não foi incluído na CDA e que, diferentemente do sujeito passivo originário, não teve todo um procedimento administrativo precedente que lhe propiciou o devido espaço para defesa para, somente já em sede de execução fiscal, lhe dar o prazo de cinco dias, seguido por penhora, contudo há de ser respeitada a limitação imposta pelo próprio artigo 135 do CTN, para que o responsável não seja incluído em situações que são alheias às suas ações.

Conclusões

Como visto no decorrer do trabalho, as receitas provenientes dos tributos, especialmente os impostos, visto que estes não estão vinculados às contraprestações e não têm suas verbas afetadas, são essenciais para o financiamento do Estado e de todos os direitos e serviços prestados aos próprios contribuintes.

Com isto, fazem-se necessários diversos instrumentos para garantir o cumprimento das obrigações tributárias. Este estudo se propôs a expor a base da obrigação e do crédito tributário, perpassando os meios interpretativos para, quando da análise das garantias em si, sermos capazes de propor alterações. Ainda foi utilizado o estudo comparativo entre os ordenamentos jurídicos português e brasileiro, para que pudessem ser vistas as contribuições que cada um poderia ter para o outro.

Quanto à base da obrigação tributária, os dois sistemas se aproximam bastante no tratamento originário das obrigações e créditos tributários (claro que com suas particularidades), diferindo quanto ao momento de origem da obrigação, de sua exequibilidade e executividade.

O método interpretativo aqui utilizado foi o pluralismo metodológico, dada sua amplitude, por buscar aspectos dos métodos literal, sistemático, histórico e teleológico, o que acaba por facilitar a melhor adaptação da norma à realidade, já que não se limita a um método em isolado, porque é, no mínimo, complicado trabalhar uma área da ciência de forma individual, dada a complexidade do tema.

Assim sendo, passou-se o foco para algumas garantias em espécie, tratando das materiais. Aqui também se via uma grande semelhança entre os ordenamentos, com a penhora e o arresto figurando como principais formas, sendo o patrimônio do executado sempre considerado em sua totalidade para o pagamento.

No que tange à quebra do sigilo bancário, ambos os ordenamentos dão aos seus respectivos órgãos a possibilidade de derrogação do sigilo, visto que é uma medida essencial para a efetivação da cobrança dos créditos tributários. Claro que o contribuinte pode recorrer contra tal ato, mas vê-se uma consonância na possibilidade de acesso a tais informações por parte da Receita Federal e da Autoridade Tributária.

Quanto à fraude, no ordenamento brasileiro existe a presunção desta quando o sujeito passivo com débito já inscrito em dívida ativa aliena ou onera seus bens. Com isto, parte-se do pressuposto de que tal negócio visava frustrar o adimplemento da obrigação para/com o Fisco (apesar desta presunção ser relativa, ou seja, cabendo prova em contrário por parte do executado). Já no ordenamento português, a referida

presunção não existe, dependendo de impugnação pauliana, nos termos do Código Civil, o que abre um maior espaço para incumprimentos pelos sujeitos passivos mal intencionados.

Como tratado no tópico respeitante ao sujeito ativo (no primeiro capítulo, 1.2.1), no ordenamento português, é possível que permissionárias e concessionárias figurem no polo ativo de uma execução fiscal. É justamente com base nela que aventamos esta alternativa para o ordenamento jurídico brasileiro. Claro que, para isto, mudanças legislativas se fariam necessárias, mas a ideia do presente trabalho é apresentar alternativas de alterações, para quando a reforma tributária (sempre vista como necessária, mas que, até então, não passa de um plano).

Contudo, inegável é que as proteções ao crédito tributário se mostram vitais nos sistemas português e brasileiro, bem como nos Estados Fiscais pelo mundo, pelo fato de as verbas provenientes daquele representarem uma grande fatia da receita pública, custeando assim boa parte dos direitos e garantias previstos nas respectivas constituições. Os dois ordenamentos possuem mecanismos um pouco diferentes de garantir e podem se aprimorar com base na experiência do outro.

Vale somente ressaltar que, apesar do exposto supra, também é objetivo nas duas nações a aplicação de uma justa medida e a segurança jurídica é vista enquanto princípio norteador de ambos ordenamentos, sendo importante arrecadar, mas de forma justa, estável, previsível e, preferencialmente, célere.

Apesar da maioria das medidas aqui apresentadas acabar por não ser aplicável ao ordenamento português, porque este já utiliza das referidas soluções, o estudo ainda se faz importante ao fazer um paralelo no modo de tratamento de algumas situações, podendo também beneficiá-lo (como é o caso da prática de fraude pelo contribuinte).

Assim sendo, através da reinterpretação das normas já presentes nos ordenamentos, é possível alterar o alcance das garantias do processo de execução fiscal, sejam elas em sentido amplo ou estrito, para que seus reflexos se deem nos institutos gerais e, claro, no deslinde mais seguro da cobranças dos créditos decorrentes das obrigações tributárias.

Referências Bibliográficas

- Abraham, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.
- Abregu Baes, Juan Aurelio. Interpretación a contrario sensu y el problema de derrotabilidad de las normas. *Revista Institucional*, [s. l.], n. 8, p. 25-55, 2008. Disponível em: <http://repositorio.amag.edu.pe/handle/123456789/256>. Acesso em: 20 out. 2020.
- Alves, H. N.; Bustamante, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- Avelino, Murilo Teixeira. Normas Processuais e Normas Materiais: uma dicotomia enfraquecida. In.: Mazzei, Rodrigo; Ehrhardt Júnior, Marcos. *Coleção Repercussões do novo CPC – vol. 14*. Salvador: JusPodivm, 2017.
- Barbosa, Andreia Isabel Dias. *A prestação e a constituição de garantias no procedimento e processo tributário*. Coimbra: Editora Almedina, 2017.
- Bastos, Elson Pereira de Oliveira. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: *Revista Eletrônica de Direito Processual*. V. 17, nº 1. Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/redp.2016.23117>. Acesso em: 07 de janeiro de 2021.
- Carvalho Filho, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 32ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2018.
- Carvalho, S. A.; Rennó, G M. Hermenêutica Jurídica Tributária: Redução Dos Efeitos Da Complexidade Das Normas Tributárias. *Revista de Argumentação e Hermenêutica Jurídica*, [s. l.], v. 6, n. 1, p. 1–17, 2020. DOI 10.26668/indexlawjournals/2526-0103/2020.v6i1.6416. Disponível em: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=aph&AN=145173875&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 13 out. 2020.
- Cassone, Vittorio; Rossi, Júlio César; e Cassone, Maria Eugênia Teixeira. *Processo tributário: teoria e prática*. – 15. ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.
- Coelho, Sacha Calmon Navarro; Coelho, Eduardo Junqueira. Decadência e Prescrição. *Pesquisas tributárias*. Nova série nº 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, v. 13, p. 79-114. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/decadencia-e-prescricao/>. Acesso em 21 de setembro de 2020.
- Coelho, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. In: *Revista da faculdade de direito da UFMG*, [S.l.], n. 37, p. 313-338, fev. 2014. ISSN 1984-1841. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1150/1083>>. Acesso em: 13 out. 2020.

Correia Neto, Celso de Barros; Meira, Liziane Angelotti. Métodos de Interpretação e Direito Tributário. *Nomos* (Fortaleza), v. 33, p. 53-82, 2013. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/download/988/959>>. Acesso em: 09 de outubro de 2020.

Costa, Liliana Marinho, A Reversão Fiscal. 2013. 67 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Economia Financeira, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2013. Acesso em: 10 de junho de 2021. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/24775>

Derzi, Misabel Abreu Machado. Crédito tributário e lançamento. In: LEITE, Geilson Salomão. (Coord.). *Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Editora Forense. 31ª ed. 2018.

Falcão, A. de A. *Interpretação e integração da lei tributária*. [s. l.]: Editora FGV e Editora Fórum, 1955. Disponível em: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00570a&AN=fgv.article.14587&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 13 out. 2020.

Fernandes, Nuno de Oliveira. *Códigos Justiça Tributária remissivos e anotados*. Lisboa: Rei dos Livros. 2018.

Filho, Napoleão Nunes Maia. O Controle de Legalidade do Lançamento e a Inscrição do Crédito em Dívida Ativa. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. p. 72-86. 2006.

Gomes, Marcus Lívio. *A extinção do crédito tributário*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

Gonçalves, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva. 2011.

Gonçalves, Marcus Vinícius Rios; Lenza, Pedro. *Direito Processual Civil Esquematizado*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020.

Holmes, Stephen; Sunstein, Cass R. *O custo dos direitos – por que a liberdade depende dos impostos*. Martins Fontes: São Paulo. 2019.

Júnior, Efigênio de Freitas. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF. Organizado por Gisele Barra Bossa. São Paulo: Almedina. 2020. pp. 230-231.

Júnior, Humberto Theodoro. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

Júnior, Luís Carlos Martins Alves. Crédito tributário: garantias, privilégios e preferências. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 10, n. 1, 2013 p. 147-172

Mazza, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. Saraiva Jur: São Paulo. 2018.

Menescal, Cinthia Rodrigues. A integração no Direito Tributário. Considerações acerca do emprego da analogia. *Revista de Direito Renovar*, Rio de Janeiro, v. 19, p. 089-108, 2001.

Pasqualotto, Adalberto de Souza. *Garantias no Direito das Obrigações: um ensaio de sistematização*. 2005. 269f. Tese (Doutorado em Direito Civil). Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2005.

Paulsen, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019.

Pazinato, Liane Francisca Hüning; Hippertt, Daniel. Responsabilidade tributária dos sócios e devido processo legal: a (in)constitucionalidade do redirecionamento da execução fiscal. In: *Revista Eletrônica de Direito Processual*. V. 19, nº 3. Rio de Janeiro. 2018. Pg. 446. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/redp.2018.32157>. Acesso em: 06 de janeiro de 2021.

Ribeiro, Diego Diniz. Responsabilidade tributária fundada no art. 135, III, do CTN: presunção de certeza da CDA e cálculo jurisprudencial dos precedentes do STJ e do STF. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 199. Abril de 2012.

Rocha, Joaquim Freitas da. *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 6ª ed. Coimbra: Editora Almedina. 2018.

_____. *Prazos em matéria tributária*. 2013. Pg. 10. Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/59522>. Acesso em: 21 de setembro de 2020.

_____. A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco). In: *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015, pp. 127 e ss.

_____. Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal. In: *Execução Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários. Março de 2019. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/59862>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2021.

Rocha, Joaquim Freitas da; Silva, Hugo Flores da. *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Coimbra: Editora Almedina. 2017.

Silva, Fábio Rocha Pinto e; *Garantia das Obrigações*. São Paulo: Editora IASP. 2017.

Sobral Tavares, Eduardo. Dação em pagamento em bem imóvel como forma de extinção do crédito tributário: requisitos mínimos para constitucionalidade da lei local. *Revista eletrônica da PGE-RJ*, 3(2). 2020. Disponível em: <https://revistaeletronica.pge.rj.gov.br/pge/article/view/129>. Acesso em: 21/09/2020.

Souza, Elaine Gonçalves Weiss de. *A cobrança de tributos e a efetivação dos direitos fundamentais – análise jurídico-comparativa entre os ordenamentos português e brasileiro*. 2018. 660f. Tese (Doutoramento em Ciências Jurídicas) – Escola de Direito, Universidade do Minho.

Taveira, Adriana do Val. Descentralização e desconcentração da atividade estatal. In: *Revista Paradigma*, (18). 2011. Disponível em: <http://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/55>. Acesso em: 21/04/2020.

Tomé, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET*, 2010, São Paulo. Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado. São Paulo: Noeses, 2010.

Toniolo, Ernesto José. *A prescrição intercorrente na execução fiscal fundada em crédito tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito Processual Civil) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2006.

Torres, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18ª edição. Rio de Janeiro: Renovar. 2011.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Velloso, Andrei Pitten. Interpretação econômica no direito tributário: desenvolvimento doutrinário e recepção pelo STF. In: *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*. Belo Horizonte, ano 17, n.99. pgs. 83-100. maio/jun 2019.

Velloso, C. M. da S. *Lei complementar tributária*. [s. l.]: Editora FGV e Editora Fórum, 2015. Disponível em: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir00570a&AN=fgv.article.45128&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 13 out. 2020.

Referências Jurisprudenciais

STF. Acórdão Re 562276 / Pr - Paraná, Relator(a): Min. Ellen Gracie, data de julgamento: 03/11/2010, data de publicação: 10/02/2011, Tribunal Pleno.

_____. 2ª T., RE 115.891/RS, Rel. Min. Célio Borja, ac. 4-4-1989, RTJ n. 128.

STJ. Agint no Resp 1695663 / Rj, Relator(a): Min. Mauro Campbell Marques, data de julgamento: 12/06/2018, data de publicação: 20/06/2018, 2ª Turma.

_____. Resp 1157786 / Mg, Relator(a): Min. Luiz Fux, data de julgamento: 19/10/2010, data de publicação: 28/10/2010, 1ª Turma.

_____. Resp 1134665/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009.

_____. Resp 1669310 / Rs, Relator(a): Min. Napoleão Nunes Maia Filho, data de julgamento: 11/09/2018, data de publicação: 27/09/2018, 1ª Turma.

_____. AgRg no Ag 498.512/RS, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/2005, DJ 16/05/2005, p. 296.

_____. Acórdão Resp 1272827 / Pe, Relator(a): Min. Mauro Campbell Marques, data de julgamento: 22/05/2013, data de publicação: 31/05/2013, 1ª Seção.

_____. REsp 1487772/SE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 28/05/2019, DJe 12/06/2019.

_____. Súmula 426.

_____. Súmula 436.

_____. Súmula 497.

Referências Legislativas

Brasil, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*.

_____, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*.

_____, *Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

_____, *Decreto-Lei n° 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

_____, *Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972*. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

_____, *Lei no 4.320, de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____, *Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____, *Lei n° 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

_____, *Lei n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.

_____, *Lei n° 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

_____, *Lei n° 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.

_____, *Lei n° 11.101, de 09 de fevereiro de 2005*. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária.

_____, *Lei n° 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil.

_____, *Lei n° 13.874, de 20 de setembro de 2019*. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera diversas leis.

_____, *Lei n° 13.988 de 14 de abril de 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n°s 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002.

_____, *Lei n° 14.112 de 24 de dezembro de 2020*. Altera as Leis nos 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 10.522, de 19 de julho de 2002, e 8.929, de 22 de agosto de 1994, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária.

_____, *Lei Complementar n° 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências – Lei de Responsabilidade Fiscal.

_____, *Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001*. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

_____, *Lei Complementar n° 105, de 10 de janeiro de 2001*. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências.

_____, *Medida Provisória n° 169, de 15 de março de 1990*. Autoriza o Poder Executivo a ceder, a título oneroso e mediante licitação, créditos inscritos com Dívida Ativa da União. (Revogado)

_____, Projeto de Lei 4.458/20.

Portugal, *Constituição da República Portuguesa, de 10 de abril de 1976*.

_____, *Decreto-Lei n° 433, de 26 de outubro de 1999*. Código de Procedimento e Processo Tributário.

_____, *Decreto-Lei n° 398, de 17 de dezembro de 1998*. Lei Geral Tributária.

_____, *Decreto-Lei n° 47.344, de 25 de novembro de 1966*. Código Civil.

_____, *Lei n° 41, de 26 de junho de 2013*. Código de Processo Civil.