

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

CAMILA CAMPOS RODRIGUES

**A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA LEI 13.988/2020
COMO FORMA DE SOLUÇÃO DO PASSIVO TRIBUTÁRIO NO BRASIL**

**SANTA RITA
2020**

CAMILA CAMPOS RODRIGUES

**A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA LEI 13.988/2020
COMO FORMA DE SOLUÇÃO DO PASSIVO TRIBUTÁRIO NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito, do Centro
de Ciências Jurídicas, unidade Santa Rita, da
Universidade Federal da Paraíba como
exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

**SANTA RITA
2020**

**Catalogação na publicação Seção de
Catalogação e Classificação**

R696t Rodrigues, Camila Campos.

A transação em matéria tributária: uma análise da Lei 13.988/2020 como forma de solução do passivo tributário no Brasil / Camila Campos Rodrigues. - João Pessoa, 2020.

55 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos. Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/SANTA RITA.

1. Crédito; Transação; Execução; Passivo; Fazenda. I. dos Santos, Alex Taveira. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

CAMILA CAMPOS RODRIGUES

A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA LEI 13.988/2020
COMO FORMA DE SOLUÇÃO DO PASSIVO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito, do Centro
de Ciências Jurídicas, unidade Santa Rita, da
Universidade Federal da Paraíba como
exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

Data da aprovação: __ de dezembro de 2020

Banca Examinadora:

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos
(Orientador)

Prof. Dr. Roberto Moreira de Almeida
(Examinador Interno)

Prof.(a). Me. Herleide Herculano Delgado
(Examinadora Externa)

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a todos aqueles que estiverem ao meu lado durante este longo percurso até chegar aqui. A Deus, agradeço por ser o meu melhor amigo, por todo o cuidado e carinho comigo e com a minha história, pois em cada pedaço e instante dela consigo sentir a sua presença. Agradeço à Nossa Senhora por sempre ter sido uma grande amiga do céu e fiel intercessora. A Nominando Campos, Maria dos Santos Campos, Arcanjo Rodrigues da Silva e Rosa Rodrigues, por terem doado seu amor e tempo para a construção das famílias que são as minhas raízes. Me orgulho da família de sangue que Deus me deu, pois sei que foi fruto de muito amor, determinação, trabalho e simplicidade de coração. A Severina Campos, minha mãe, que é a minha inspiração aqui na Terra. Meu amor e minha gratidão por ela são imensuráveis. Agradeço à minha rainha, por tudo o que sei (e o que eu não sei) que ela fez e faz para colocar um sorriso no meu rosto e alegria em meu coração. Somos conectadas muito além do sangue. A nossa conexão é de alma. Se hoje sou a pessoa que sou, grande parcela disso é mérito dela. A Claudemir Rodrigues por sempre ser uma figura paterna serena, dono de princípios éticos e fé louváveis. Agradeço por contribuir para a minha formação, enquanto ser humano, sempre mostrando os caminhos da vida e a melhor forma para percorrê-los. A todos os meus irmãos por me amarem tão fortemente, de tal maneira que sempre fui grata a Deus por ter sido generoso comigo ao colocar em meu lar tanto amor e cuidado. Em especial agradeço à minha irmã Libethânia por ter me presenteado com Gabriel que é muito além de sobrinho, mas sim, um irmão para mim. A Rafael Caldeira, que foi um presente de Deus e da graduação. Agradeço por ser um companheiro formidável, que sempre se faz presente em minha vida e me alegra com o seu jeito de ser. Tenho orgulho de estar ao lado de alguém tão íntegro, dono de um coração e forças inigualáveis. Agradeço por sempre sonhar junto comigo. A todos os tios, tias, primos e primas da família Campos e da família Rodrigues, por me proporcionarem belas memórias da infância e por me fazerem sentir que o melhor lugar do mundo é ao lado da família nas casas e fazendas, com todos reunidos, apesar das diferenças. A todos professores, professoras e amigos da Scuola Elementare Cairoli, em Firenze na Itália, por terem construído comigo boas e saudosas experiências que me fizeram muito feliz. Todos fazem parte da minha história e ocupam um lugar muito especial em meu coração. Agradeço à Itália por representar metade do meu coração. Grazie a tutti! A todas as minhas professoras e a todos os meus professores, que desde o ensino fundamental até a conclusão da graduação doaram as suas vidas para transmitir conhecimento aos seus alunos, por acreditarem que a educação de qualidade é um dos maiores presentes que se pode dar. A Alex Taveira por ser um profissional de alta

competência, mas principalmente por ser um ser humano incrível e que merece toda a minha admiração. O seu amor pelo ensino contagia todos os que com ele convivem. A todos os meus amigos e amigas que tive a graça de conhecer na graduação e assim firmar laços fortes de companheirismo e apoio. A companhia de todos foi essencial para percorrer esta caminhada. Ao Centro Acadêmico Manoel Mattos, do qual integrei as gestões “O trabalho não para” (2016-2017) e “Um passo a mais” (2017-2018), ao Movimento Enfrente que me possibilitou uma experiência incrível no âmbito da academia por me permitir contribuir positivamente para o Departamento de Ciências Jurídicas. À Universidade Federal da Paraíba (UFPB) por me proporcionar o crescimento acadêmico por mim tão almejado, assim como crescimento pessoal mediante todas as experiências que obtive nessa instituição de ensino. Sei que esta é apenas mais uma etapa que concluo em minha vida, mas faço isso com o coração transbordando de gratidão por tudo o que foi vivido. Assumo o compromisso de utilizar todo o conhecimento adquirido da melhor forma com o intuito de sempre ajudar o próximo.

“Eis que estou convosco todos os dias, até o fim dos tempos.” (Mt. 28,20)

RESUMO

O presente trabalho tem como objeto de estudo uma análise acerca da nova lei de transação tributária (Lei 13.988/2020) publicada no início do presente ano, a qual visa a diminuição do passivo tributário brasileiro ao apresentar um meio de resolução mais célere e eficaz que possibilita um maior recolhimento do pagamento das dívidas por parte da Fazenda Pública. O estudo analisa toda a relação jurídica tributária, perpassando pelo ponto primário que é a realização do fato gerador até o ponto de culminar em cobrança e eventual pagamento da dívida por parte do sujeito passivo. Adota-se uma abordagem técnica ao analisar todo o procedimento percorrido para efetuar a constituição e cobrança do crédito tributário, bem como os imbróglhos presentes no processo de execução fiscal, de forma conjunta com os precedentes e doutrinadores pátrios. Foram expostas todas as disposições da Lei 13.988/2020, assim como efetuada uma análise acerca dos seus benefícios e mudanças por ela trazidos. Apesar de diversas críticas existentes acerca do instituto da transação no âmbito tributário, diante da conjuntura atual, este apresenta-se como um meio de extrema relevância para a efetivação do pagamento das dívidas frente aos cofres da Fazenda Pública.

Palavras-chave: Crédito Tributário. Transação Tributária. Passivo Tributário Brasileiro. Execução Fiscal. Fazenda Pública.

ABSTRACT

The present work has as object of study an analysis about the new tax transaction law (Law 13.988/2020) published at the beginning of this year, which aims the reduction of the Brazilian tax liability by presenting a faster and more effective means of resolution that allows a greater collection of the payment of debts by the Public Treasury. The study analyzes the entire tax legal relationship, going through the primary point that is the realization of the generator fact to the point of culminating in collection and eventual payment of the debt by the taxpayer. A technical approach is adopted when analyzing the entire procedure followed to effect the constitution and collection of the tax credit, as well as the imbroglio present in the process of fiscal execution, in a joint manner with the precedents and doctrinators of the country. All the dispositions of Law 13.988/2020 were exposed, as well as an analysis about its benefits and changes brought by it. Despite several criticisms about the institution of the transaction in the tax field, in face of the current conjuncture, it presents itself as a means of extreme relevance for the payment of the debts in front of the Public Treasury coffers.

Keywords: Tax Credit. Tax Transaction. Brazilian Tax Liability. Tax Execution. Public Treasury.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgRg – Agravo Regimental

Art. – Artigo

CF e CF/88 – Constituição Federal de 1988

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto Lei

EC – Emenda Constitucional

IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre Veículo Automotor

Min. Rel. – Ministro Relator

MS – Mandado de Segurança

PAT – Processo Administrativo Tributário

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A FORMA DE SUA COBRANÇA EM JUÍZO	13
2.1 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS HIPÓTESES	13
2.2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	18
2.3 INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E EXECUÇÃO FISCAL	20
3 A EXECUÇÃO FISCAL E OS PRINCIPAIS PROBLEMAS DE SUA EFETIVIDADE	24
3.1 A EXECUÇÃO FISCAL NA LEI 6.830/80.....	24
3.2 A MULTIPLICIDADE DE RECURSOS COMO FORMA DE RETARDO DA EFETIVIDADE DO CRÉDITO.....	33
3.3 INEFICIÊNCIA DA EXECUÇÃO FISCAL DIANTE DAS CONDUTAS OMISSIVAS DOS CONTRIBUINTES	36
4 NOVAS SOLUÇÕES PARA A EFETIVIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: A TRANSAÇÃO COMO ALTERNATIVA	41
4.1 O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO NA LEI 5.172/66	41
4.2 A NOVA LEI GERAL DE TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – LEI 13.988/20	43
4.3 POSIÇÕES CONTRÁRIAS À APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	48
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

O Estado é incumbido de cumprir diversos deveres favor dos seus cidadãos. É seu dever garantir vida compatível com a dignidade da pessoa humana, de forma a sempre assegurar educação, serviços de saúde, alimentação, habitação, transporte, saneamento básico, suprimento energético, drenagem, trabalho remunerado, lazer, atividades econômicas, acessibilidade, devendo as dotações orçamentária contemplar preferencialmente tais atividades, segundo plano de governo.

Apenas com uma breve análise de todos os deveres supramencionados depreende-se que, o dispêndio de dinheiro público é elevado para que seja possível oferecer tais serviços, de forma significativamente maior em um país como o Brasil que possui 211,8 (duzentos e onze milhões e oitocentos mil) milhões de habitantes, segundo informativo do IBGE com data de referência em 1º de Julho de 2020.

O Estado depende das suas fontes de financiamento para cumprir com os objetivos traçados pela Carta Magna. São fontes do Estado as receitas de senhoriação por meio de emissão de moeda – utilizada como instrumento de política monetária-, receitas provenientes da emissão de títulos do governo -decorrentes da política fiscal-, receitas provenientes da atividade empresarial do próprio Estado e as receitas provenientes da arrecadação tributária.

Apesar do Estado possuir as referidas 4 fontes de receitas, destaca-se que as receitas provenientes da arrecadação tributária se configuram como sendo a principal fonte de recursos para o Estado. A receita tributária deriva de toda arrecadação estatal de tributos, que tem como espécies os Impostos, as Taxas, Contribuições de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais.

Todo o imposto arrecadado é destinado para única conta, sendo posteriormente realizada divisão dos valores entre União, Estados e Municípios, conforme determina a Constituição Federal de 1988, para que sejam fornecidos serviços públicos de qualidade e eficientes. Diante do exposto, tem-se que é de extrema relevância que o recebimento por parte do Estado dos valores referentes aos créditos tributários.

Norteado pela Lei 6.830/80, o processo judicial de execução fiscal é o meio utilizado pela Fazenda Pública para receber os valores referentes aos créditos tributários inscritos em dívida ativa. Toda via, apesar da sua existência inúmeros são os casos que o fim não é alcançado, aumentando assim o passivo tributário brasileiro. Ademais, ressalta-se que

anteriormente à publicação da Lei 13.988/2020 não havia lei que tratasse da temática de transação dos créditos não judicializados.

Apesar de se apresentar como uma via secundária muito favorável ao contribuinte por apresentar condições mais reais para a efetivação do pagamento da dívida e aos cofres públicos por consequência em receber os valores que lhes são devidos, o instituto da transação foi por diversas vezes criticado ao ser aplicado no âmbito do direito tributário.

Este trabalho, pois, se dignará a estudar e analisar a constituição do crédito, o processo administrativo tributário e o todo o percurso atravessado pelo processo judicial de execução fiscal, assim como uma análise sistemática da Lei 13.988/80 e todas inovações por ela apresentadas.

No primeiro capítulo, elaborado como forma de primeiro contato com a matéria, é explanado com rico detalhamento o surgimento da obrigação tributária mediante prática do fato gerador pelo sujeito, passando pelas hipóteses de lançamento tributário até culminar em inscrição em dívida ativa e eventual ajuizamento do processo de execução fiscal.

No segundo capítulo, serão trazidas informações acerca do processo judicial de execução fiscal em todas as suas etapas, englobando os recursos que o sujeito ativo poderá apresentar como forma de defesa. Serão analisados os meios constitutivos de bens utilizados pela Fazenda Pública, a exemplo da realização de penhora dos bens do devedor, com a finalidade de satisfazer o crédito tributário. Todavia, apesar dos meios que a Fazenda Pública pode se valer para receber os valores a ela devidos, resta uma quantidade significativa de débitos em aberto e os problemas que alimentam tal situação negativa serão abordados nesse capítulo.

Por fim, o terceiro capítulo apresentará uma solução para que se possa transacionar e assim dirimir o passivo tributário brasileiro. Neste capítulo apresentar-se-á como o instituto da transação era legislado e aplicado no âmbito do direito tributário antes da publicação da Lei 13.988/2020. Analisar-se-á todas as condições para uma celebração de acordo de transação tributária entre as partes da relação jurídico tributária, para créditos tributários não judicializados, até o momento da publicação da referida lei não havia previsão legal.

2 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A FORMA DE SUA COBRANÇA EM JUÍZO

A competência tributária é a outorga de poder concedida pela Constituição Federal de 1988 aos entes federativos (Estados, Municípios e Distrito Federal) para que estes possam criar e majorar tributos. O ente que receber o poder para criar ou majorar determinado tributo deve aceitá-lo, em decorrência da característica de irrenunciabilidade que esta outorga de poder possui. Apesar do ente ter a faculdade de escolher se irá exercer a competência que lhe forá outorgada, não poderá delegá-la para os outros entes.

À competência tributária não é aplicado o instituto da decadência, pelo fato de não perecer com o decurso do tempo, assim como apenas é possível alterá-la por meio de lei infraconstitucional. A lei que irá instituir ou majorar determinado tributo - imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório ou contribuições - elegerá qual será o fato gerador que, em havendo a sua ocorrência no plano material, acarretará em cobrança por parte da Fazenda Pública.

Ao ocorrer o fato gerador, nasce automaticamente uma obrigação tributária, na qual o sujeito ativo é detentor de um crédito tributário em relação ao sujeito passivo, podendo assim executá-lo. O fisco detém o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário por meio do lançamento. Ato contínuo, deverá ajuizar a execução fiscal e assim realizar a cobrança em juízo, no prazo de 5 (cinco) anos, de igual modo.

2.1 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E SUAS HIPÓTESES

Ao pensar especificamente acerca do lançamento tributário, nos deparamos com duas correntes de pensamento doutrinário. A primeira considera ser o lançamento um ato-norma administrativo, ao passo que a segunda afirma que o lançamento é um procedimento como fato jurídico que compõe o ato-fato para edição do ato-norma.

O pensamento que mais se apresenta defensável e ao qual o presente trabalho se filia é o de SANTI:

O lançamento é o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranORMATIVA (consequência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota. (SANTI, 2012, p. 155-156)

A publicidade, a competência do agente, o motivo do ato e o procedimento são pressupostos para que haja a constituição do fato jurídico administrativo cabal para que seja produzida a norma administrativa individual e concreta.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, parágrafo único, estabelece ser imprescindível a atividade administrativa do lançamento por via documental para que o tributo seja de fato constituído, sob pena de incorrer na responsabilidade funcional, que, por sua vez, diz respeito aos atos dos servidores que, no exercício da sua função, podem ser responsabilizados na seara penal, civil e administrativa por ilícitos praticados (BRASIL, 1966).

Tornar-se-á permissível a exigibilidade do crédito tributário exclusivamente mediante a efetivação do lançamento, seja em qual hipótese for (por homologação, de ofício ou por declaração), ou mediante declaração realizada pelo próprio sujeito passivo, a exemplo da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Apesar do Código Tributário Nacional estabelecer que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, o contribuinte, ao elaborar um documento que demonstra a certeza e a liquidez do crédito tributário, constitui confissão de dívida, assim como dispensa a necessidade da realização do lançamento por parte da autoridade administrativa.

O lançamento do crédito tributário pode ser efetivado por meio das 3 (três) seguintes hipóteses: de ofício, por declaração ou por homologação. O lançamento por homologação caracteriza-se por ser aquele no qual o próprio sujeito passivo realiza a subsunção do fato ocorrido em determinado lapso temporal à norma tributária *stricto sensu*, efetua o pagamento do tributo que entende ser devido e posteriormente a autoridade administrativa verificará se todo o procedimento realizado pelo contribuinte está correto, homologando-o de forma expressa ou de forma tácita.

A homologação de forma expressa consiste em ato formal e privativo do sujeito ativo, através do procedimento de fiscalização que valida a formalização e o respectivo pagamento, caso efetuado pelo contribuinte. Por sua vez, a homologação de forma tácita ocorre quando, após transcorrido o prazo legal previsto no CTN (decadência), o sujeito ativo continua omissivo e não realiza a homologação.

A autoridade administrativa poderá realizar o lançamento de ofício, mediante a hipótese de, no procedimento de fiscalização, encontrar algum erro e/ou omissão no cálculo e/ou no pagamento efetivado pelo contribuinte. Contudo, é importante ressaltar que o lançamento por homologação não se configura como autolançamento, sendo este previsto no artigo 142 do CTN, tendo em vista que aquele necessita de uma ulterior homologação por parte do Fisco, ou seja, não obtém o poder de se “auto efetivar”.

Exceto no lançamento por homologação, o contribuinte receberá notificação de lançamento informando-o que praticou o fato gerador de determinado tributo e, portanto, deve efetuar o pagamento. A notificação é necessária, para além de obedecer ao pressuposto da publicidade, para que o ato-norma administrativo forneça o mínimo de condições para conhecimento do receptor, caso contrário não há sentido jurídico. Portanto, a cobrança do crédito tributário só é permissível após a realização do ato administrativo.

Caso o contribuinte não seja notificado da realização do lançamento, o ato de notificação se tornará invalidável e continuará possuindo eficácia jurídica até o momento que surgir uma sentença, acórdão ou outro ato-norma administrativo que remova a sua validade. Nesse sentido, apregoa Santi:

A notificação é um dos pressupostos de validade do ato-norma administrativo de lançamento. É pressuposto necessário, mas não suficiente. Quando se impugna o lançamento, atacando a ausência de notificação, estamos impugnando sua fonte material, i.é, o suporte fático jurídico suficiente gerador deste ato-norma. (SANTI, 2012, p. 164)

Na hipótese de lançamento de ofício, a autoridade administrativa verifica que o sujeito passivo praticou o fato gerador, a matéria tributável e calcula o montante do tributo devido, sem qualquer participação do sujeito passivo neste processo. Estão sujeitos ao lançamento de ofício o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Veículo Automotor (IPVA), as Taxas, as Contribuições de Melhoria e as demais Contribuições.

A terceira hipótese de lançamento do crédito tributário é denominada de lançamento por declaração ou lançamento misto. Neste referido lançamento, o sujeito ativo e o sujeito passivo atuam de forma conjunta. Primeiramente, é preciso que haja a declaração à autoridade por parte do sujeito passivo ou de terceiro. Em seguida, há o lançamento por parte da autoridade, para que então o contribuinte seja notificado.

Portanto, o procedimento para ser realizado o referido lançamento necessita da verificação do fato jurídico tributário, do cálculo do montante do tributo devido, da identificação dos termos da relação jurídica intranormativa tributária e da forma de exteriorização do ato-norma, ou seja, da sua formalização.

Ressalta-se que, para constituir o crédito tributário através do lançamento, a autoridade administrativa necessita respeitar o prazo estabelecido em lei. O instituto jurídico da decadência, que demarca no tempo a perda do direito subjetivo de constituir o crédito tributário pelo lançamento, encontra-se previsto no artigo 173 da Lei n.5.172, de 25 de outubro de 1966.

O referido artigo estabelece o lapso temporal de 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em

que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Caso o Fisco deixe de constituir o crédito tributário no referido prazo, haverá a perda de direito material. Logo, não será mais possível constituir o crédito tributário por meio do lançamento e assim haverá a extinção do mesmo.

Resta claro que a limitação temporal para que a autoridade administrativa constitua o crédito tributário é algo necessário e de extrema relevância, pois garante a segurança jurídica e concomitantemente assegura o direito à restituição, em casos de tributos pagos a destempo. Outrossim, não é razoável pensar na possibilidade da Fazenda Pública Municipal, Estadual ou Federal constituir o crédito a qualquer tempo sem considerar a época que o fato gerador fora praticado.

Após a Fazenda cumprir todas as etapas necessárias para a realização do lançamento, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária pode apresentar sua defesa e/ou questionamentos, por escrito, diante dos tribunais administrativos, que detêm a competência para apreciá-los e julgá-los. Esta é a possibilidade de a autoridade administrativa modificar os fundamentos invocados na acusação ou mesmo introduzir novos elementos para fortalecer sua motivação, após ter ocorrido a lavratura do auto de infração.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 142, estabelece que poderá ocorrer a modificação do critério jurídico, desde que seja decorrente de um ato de ofício da autoridade ou em virtude de decisão de um órgão administrativo de julgamento ou judicial. Exclusivamente, poderá sofrer alteração em relação aos fatos subsequentes à sua introdução (BRASIL, 1966).

Apesar de os artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional apresentarem hipóteses nas quais é permitido alterar o lançamento já efetuado, ainda assim não resta permitido alterar a interpretação dos dispositivos legais utilizados pelo agente que praticou o ato, assim como o acréscimo de elementos na hipótese de ter ocorrido equívoco na fundamentação inicial. Afinal, não é razoável pensar que o órgão acusador invoque novos fundamentos em diversas oportunidades, tendo em vista que a sua pretensão primária e única é a de manter a acusação, que precisa conter todos os elementos ao ser efetivada.

É imperioso destacar a importância da consistência no lançamento tributário, pois é relevante a interpretação do critério jurídico do lançamento para que seja avaliada a legitimidade da subsunção efetuada pelo auditor fiscal no momento do lançamento.

Dentro dos tribunais administrativos há divergência quanto à modificação do critério jurídico adotado em um lançamento após a lavratura do auto de infração. O Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) possui diversos julgados acerca desta tratativa, porém ainda não existe um entendimento uniformizado.

A 1^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9101-002.961, entendeu por anular o lançamento, alegando que há vedação legal de modificação do critério do lançamento, posto que ocorreu um equívoco quanto à norma que fora aplicada primariamente (BRASIL, 2017).

O entendimento da 4^a Câmara da Primeira Seção, no acórdão nº 1401-002.199, foi no sentido de que o “acréscimo” de critério jurídico em nada prejudicaria o lançamento tributário, podendo então ser realizado. Tal entendimento tomou por base o artigo 146 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2018a).

Os julgadores no acórdão nº 2401-005.729, da 1^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da Segunda Seção, cancelaram o lançamento tributário, pois os fundamentos do lançamento do mesmo tributo (acerca dos mesmos fatos em face do mesmo sujeito passivo) foram distintos (BRASIL, 2018b).

Diante dos precedentes supracitados, depreende-se que, pelo fato de ser exigido do lançamento tributário uma consistência em seus dados e matéria aplicada, há uma impossibilidade de correção de eventuais equívocos ocorridos no auto de infração, por atos ulteriores no processo administrativo.

Contudo, a legislação federal permite que ocorra a lavratura de lançamento tributário complementar. Há, igualmente, a possibilidade de, em alguns dos lançamentos complementares, haver alteração do critério jurídico de lançamento anterior, conforme preceitua o artigo 146 do CTN.

É imperioso ressaltar que o referido lançamento complementar é no sentido de agravamento do auto de infração, conforme dispõe o artigo 18, §3º, da Lei 8.748/1993, recepcionado como lei pela Constituição Federal:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexactidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada (BRASIL, 1993).

De forma a sempre respeitar os princípios da Ampla Defesa e do Contraditório, o próprio artigo dispõe que os contribuintes detêm o direito de impugnar administrativamente sempre que for ocorrer o lançamento complementar.

De acordo com o Decreto nº 7.574/2011, o lançamento complementar pode ocorrer nas hipóteses de (i) apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a), (ii) não conclusão da matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (iii) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II) (BRASIL, 2011).

No tocante à ocorrência de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), a jurisprudência não é pacífica sobre o assunto, pois há quem trate o erro de direito como modificação do critério jurídico e há quem assim não o faça, de forma a afastar a expressão “critério jurídico”, previsto no artigo 146 do Código Tributário Nacional, quanto ao erro de direito.

A 2^a Turma Ordinária da 3^a Câmara da Primeira Seção entendeu que erro de direito e critério jurídico não apresentam quaisquer ligações, no Acórdão 1302-002.631 (BRASIL, 2018c). Por sua vez, a 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara da Terceira Seção interpretou que há relação, no acórdão 3201-003.374 (BRASIL, 2018d).

Ressalta-se que tamanha é a importância do lançamento tributário que dele se exige coerência e exatidão, pois eventual modificação do critério jurídico do lançamento tributário por decisão administrativa poderá acarretar em anulação no novo lançamento ou da própria decisão.

Pelo fato do instituto do lançamento tributário apresentar-se como a etapa imprescindível para a realização da cobrança dos tributos devidos, faz-se necessário que, para a sua efetivação sem máculas seja seguido todo o rito normativo para ele previsto, caso contrário poderá ocorrer anulação do mesmo, conforme entendimentos supracitados.

2.2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A obrigação tributária é composta de sujeito, objeto e vínculo jurídico. Os sujeitos são o credor (sujeito ativo) que é o instituidor do tributo e o devedor (sujeito passivo) que é o particular devedor do tributo. O objeto é a obrigação de dar – pagar o tributo - e o vínculo jurídico decorre da lei, a partir do fato gerador (incidência fática da hipótese de incidência do tributo).

O crédito tributário tem tratativa legal no Título 3 do livro 2º do Código Tributário Nacional, entre os artigos 139 e 193. Apesar do código não apresentar uma definição,

compreende-se por crédito o vínculo jurídico obrigacional do qual o Estado pode exigir do particular o pagamento de determinado tributo ou aplicar a penalidade pecuniária correspondente.

O Código Tributário Nacional dispõe que a cobrança do crédito tributário se torna viável após a sua efetiva constituição por meio do seu lançamento, tornando-se assim exigível, conforme todo o explanado no tópico pregresso. Logo, o lançamento configura-se como uma etapa do procedimento que fomenta a exigibilidade do crédito.

O artigo 140 do Código Tributário Nacional reafirma a importância do lançamento para a formalização do crédito tributário, ao afirmar que “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem” (BRASIL, 1966).

Todavia, a sua exigibilidade não é algo imutável e de caráter impositivo sobre qualquer situação, há casos nos quais a exigibilidade do crédito tributário torna-se exclusa, extinta ou tem a sua exigibilidade suspensa.

O instituto da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previsto no artigo 151 do Código Tributário Nacional, refere-se à suspensão do cumprimento da obrigação principal – de pagar o tributo -, permanecendo, entretanto, o dever de cumprir as obrigações acessórias.

As obrigações acessórias encontram-se previstas no art. 113, § 2º do CTN, que disciplina *in verbis* definindo-a do seguinte modo: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (BRASIL, 1966).

O § 3º do mesmo artigo prevê que, uma vez inobservada a obrigação acessória, converte-se em obrigação principal, ou seja, tal dispositivo mostra-se como um complemento ao artigo 139 do CTN, uma vez que este assevera que o crédito tributário decorre apenas da obrigação principal (BRASIL, 1966).

O artigo 151 do Código Tributário Nacional estabelece as hipóteses nas quais a suspensão do crédito tributário ocorrerá: (i) moratória - postergação do vencimento do crédito tributário feito por meio de lei, sendo uma faculdade do ente federado -, (ii) depósito do montante integral, (iii) recurso administrativo, (iv) concessão de medida antecipatória de tutela em qualquer procedimento e (v) parcelamento, seja plano regular ou especial.

A suspensão não impede o lançamento do crédito tributário, apenas impede a sua exigibilidade, ou seja, o prosseguimento ou início da cobrança. Uma vez suspensa a

exigibilidade do crédito tributário, o sujeito passivo poderá obter a Certidão Negativa de Débito (CND) para se for o caso, participar de licitações.

O crédito tributário encontrar-se-á extinto mediante pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição, decadência, conversão de depósito em renda, pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º, consignação em pagamento - nos termos do disposto no § 2º do artigo 164 -, decisão administrativa irreformável, assim entendida como definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória, decisão judicial passada em julgado ou a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (BRASIL, 1966).

Conforme dispõe o artigo 156, XI, do CTN, a dação em pagamento de bens imóveis também extinguirá o crédito tributário, nas formas e condições do artigo 4º da Lei 13.259/2016. Noutro norte, o contribuinte será excluído do dever de pagar o tributo mediante as hipóteses de anistia (art. 180 a 182 do CTN) e isenção (art. 176 do CTN). Na anistia, a exclusão ocorre posteriormente à existência do crédito tributário, enquanto na hipótese de isenção ocorre a exclusão do crédito tributário antes de ser devido pelo contribuinte, impedindo assim a incidência da norma de tributação. Ressalta-se que ambas as renúncias fiscais são realizadas unicamente por meio de lei.

O Código Tributário Nacional, do art. 183 ao art. 193, disciplina sobre as garantias e privilégios do crédito tributário. As garantias são as limitações da gestão do patrimônio do sujeito passivo, levando em consideração a satisfação do crédito tributário. Os privilégios, por sua vez, tratam da relação do crédito tributário com a ordem legal de preferência de crédito, que podem envolver crédito alimentar, trabalhista e o crédito fiscal. Além dos artigos 83 e 84 da Lei 11.101/2005 (Lei de Falências) o art. 186, § único do Código Tributário Nacional dispõe acerca dos privilégios do crédito tributário no instituto da falência.

2.3 INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E EXECUÇÃO FISCAL

A dívida pública é o registro dos créditos da Fazenda Pública, que tem natureza tributária e não tributária, podendo ser compreendida como sendo todo crédito que não foi pago durante o ano do seu vencimento. O conjunto de dívida ativa é o conjunto de débitos de pessoas físicas ou jurídicas junto aos órgãos públicos federais (Receita Federal, Ministérios dos Transportes, Ministério do Trabalho, INSS e multas eleitorais).

A inscrição em dívida ativa é um ato vinculado que garante higidez ao crédito e pode ser realizado somente após a constituição do crédito tributário, que há a possibilidade de ocorrer

por meio de lançamento efetuado pela autoridade fiscal ou por meio da declaração de dívida pelo próprio contribuinte.

De forma prévia à inscrição, há o controle de legalidade, por meio do qual serão analisados os requisitos intrínsecos e os requisitos extrínsecos, ou seja, será analisada a existência, a quantia e a exigibilidade do crédito tributário. É importante ressaltar que a exigibilidade se refere à análise da viabilidade da cobrança do crédito naquele determinado momento.

O processo de inscrição em dívida ativa exige uma análise minuciosa acerca dos valores, prazos e confirmação ou não do pagamento por parte do contribuinte. Em caso de negativa de pagamento, inicia-se o processo, de fato, da inscrição em dívida ativa, sendo assegurado ao contribuinte a participação nesse processo, uma vez que este receberá a notificação de lançamento para que tenha conhecimento de forma primária e detalhada acerca do que ocasionou determinada cobrança.

A inscrição do débito em dívida ativa objetiva a formação do título executivo extrajudicial, que é a Certidão de Dívida Ativa (CDA), documento que embasa a cobrança administrativa ou judicial daquela inscrição. Pelo fato da execução fiscal ser um processo judicial, a CDA configura-se como título executivo objeto da execução.

Tal inscrição de dívida ativa é realizada pelo procurador, sendo este o ato primário que produz efeitos concretos na esfera jurídica do contribuinte, de forma a gerar algumas restrições a exemplo de germinar em impossibilidade de abrir conta em banco, tomar empréstimo, utilizar cheque especial, participar de licitações públicas, assim como poderá também, se for o caso, ter bloqueado o valor de restituição de imposto de renda devido. No tocante à possível restituição do Imposto de Renda, esta será liberada tão somente mediante o pagamento do valor integral do débito ou a partir do início do seu parcelamento.

Ressalta-se que, na esfera federativa, não é qualquer débito fiscal que acarretará na inscrição em dívida ativa da União tampouco ajuizamento de execução fiscal. A Portaria nº 75, de 22 de março de 2012, publicada pelo Ministério da Fazenda, determina que não sendo o débito no montante consolidado de R\$ 1.000,00 (mil reais) é impossível haver inscrição em dívida ativa (BRASIL, 2012). Assim como mediante débito fiscal no montante consolidado de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), não será ajuizada execução fiscal. Contudo, essas limitações não são aplicadas aos débitos oriundos de aplicação de multa criminal.

Outrossim, no caso de a Fazenda Pública intentar execução fiscal em relação a débito cujo o valor seja de pouca monta, não será facultado ao juiz verificar essa circunstância de extinção do processo, conforme estabelece Súmula 452 do Superior Tribunal de Justiça.

O valor consolidado da dívida é resultante da atualização do respectivo débito originário, somado aos encargos e acréscimos legais ou contratuais vencidos até a data da apuração. A correção é realizada mensalmente de acordo com a Taxa Selic, logo, quanto maior for o lapso temporal para regularização desse débito, maior será a incidência de juros e correção monetária, onerando cada vez mais o contribuinte.

Em suma, tem-se que a inscrição em dívida ativa é um controle interno de legalidade dos procedimentos, por meio do qual as autoridades que a realizam apuram a certeza de liquidez do crédito. Tal ato atribui ao crédito, que já era exigível, a exequibilidade, ou seja, permite-se que este seja cobrado em juízo e estabelece o marco, a partir do qual, qualquer alienação de bens realizada pelo devedor que venha torná-lo insolvente frente a Fazenda Pública, será caracterizada como fraude à execução fiscal.

Em eventual execução fiscal, a execução da Certidão de Dívida Ativa tem seu rito previsto na Lei 6.830/80, sendo o Código de Processo Civil aplicado de forma subsidiária. Devido às situações nas quais o Código de Processo Civil diverge da Lei 6.830/80, a jurisprudência adotou o Princípio da Especialidade, ou seja, quando há uma lei especial regendo uma matéria, ela derroga a lei geral.

Nesse sentido, tem-se que a execução será proposta no domicílio do réu, no de sua residência ou no lugar que for encontrado. Para executar são legitimados a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e suas respectivas autarquias. Ademais, há a possibilidade da União executar algum Estado e isso não afeta o princípio da Imunidade Tributária, tendo em vista que este é aplicado unicamente em relação à cobrança de impostos.

Quando há uma execução fiscal contra a Fazenda Pública, o rito das execuções fiscais não é seguido, uma vez que preceitua a possibilidade de penhora de bens e garantia de bens para a oposição do recurso de Embargos à Execução. Em decorrência da impenhorabilidade dos bens da Fazenda Pública ao ser executada, aplica-se o rito previsto no Código de Processo Civil, que versa sobre execução de título extrajudicial.

Em uma execução fiscal, podem ser os executados o devedor principal, o fiador (quando uma terceira pessoa presta uma garantia àquela dívida), o espólio (quando o devedor principal vem a falecer), a massa e os sucessores a qualquer título. Nesta última hipótese, o débito passa do devedor principal para atingir terceiros, que irá compor o polo passivo da execução fiscal. Contudo, o patrimônio do devedor terá prioridade na garantia dessas dívidas.

A Fazenda Pública deve esgotar todas as possibilidades de recebimento do débito do devedor principal, pois os terceiros/sucessores detêm a prerrogativa de que só podem ser atingidos no caso de o devedor principal não satisfazer o débito, objeto da execução.

Em execução em face de pessoa física, caso o executado venha a óbito anteriormente ao ajuizamento da ação de execução, não poderá haver o redirecionamento da execução para o espólio. Portanto, a ação será extinta. Todavia, na hipótese de o executado falecer no decurso da execução, ou seja, após o ajuizamento, o espólio será executado, uma vez que atua como responsável tributário.

No tocante às pessoas jurídicas e seus sócios, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu artigo 135, estabelece que os sócios serão automaticamente responsabilizados pela obrigação tributária da empresa, caso atuem com excesso de poder ou infrinjam leis, estatutos ou o contrato social.

No processo judicial de execução fiscal, o ônus da prova da responsabilidade tributária é do devedor, pois a Certidão de Dívida Ativa (CDA) é dotada de presunção de liquidez e certeza, assim como se trata de um ato administrativo que goza da presunção de legalidade e veracidade. Todavia, caso o nome do sócio não esteja na CDA e no decurso da execução fiscal ocorra algum fato em que se prevê uma responsabilidade tributária, o ônus de demonstrar essa responsabilidade torna-se da Fazenda Pública. Sendo assim realizado e comprovado pela Fazenda Pública, o juiz determinará o redirecionamento para o sócio devedor.

O Superior Tribunal de Justiça, na Súmula 435, estabeleceu o entendimento de que, no caso de haver a dissolução da pessoa jurídica de forma irregular, considerar-se-á infração à lei. Logo, é permitível o redirecionamento da execução fiscal, por encerramento irregular, contra seu sócio devedor/sócio gerente (BRASIL, 2010).

Por fim, o artigo 18 do Código de Processo Civil de 2015 preceitua que não é permitido à pessoa jurídica ao apresentar a sua defesa defender o interesse do sócio e vice-versa, por não serem dotados de legitimidade, em detrimento ao destaque das personalidades jurídicas (BRASIL, 2015).

3 A EXECUÇÃO FISCAL E OS PRINCIPAIS PROBLEMAS DE SUA EFETIVIDADE

A execução fiscal é regulada pela Lei 6.830/80 e o Estado a possui para nortear a cobrança dos seus créditos. Contudo, conforme dispõe o artigo 1º da referida Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), a União, o Distrito Federal, os Estados e os Municípios irão dela se utilizar para realizar a cobrança de dívidas tributárias e dívidas não tributárias.

Compreende-se por dívidas tributárias os tributos de modo geral. As dívidas não tributárias, por sua vez, são aquelas regidas pelo direito financeiro, no qual o Estado contrai direitos explorando seus patrimônios, suas rendas, suas empresas. É possível depreender uma melhor compreensão acerca dos créditos não tributários a partir da definição encontrada no artigo 39, §2º do Decreto-Lei 1.735, de 20 de dezembro de 1979. Vejamos:

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e **Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública**, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, **multa de qualquer origem ou natureza**, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais (BRASIL, 1979).

Portanto, o Estado, a fim de custear as despesas públicas, que têm caráter crescente, busca recursos das receitas tributárias e não tributárias. Despesa pública é o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, para o desempenho dos serviços públicos, bem como a aplicação de certa quantia monetária dentro de uma autorização legislativa.

3.1 A EXECUÇÃO FISCAL NA LEI 6.830/80

O contribuinte, ao ser notificado da ocorrência do lançamento tributário, caso não haja lei local que determine prazo diverso, possui prazo de 30 (trinta) dias para efetuar o pagamento do tributo ou apresentar impugnação do lançamento pela via administrativa.

Para ingressar com o processo administrativo tributário (PAT) o contribuinte não necessita ser representado por um advogado, motivo pelo qual a linguagem utilizada pela autoridade administrativa não deve ser rebuscada e de difícil compreensão. Com o ingresso do PAT, a exigibilidade do crédito tributário é suspensa.

Na condição do ente público analisar que não deveria ter sido feita a cobrança ou que o valor cobrado é superior ao que deveria ser, ou seja, caso a decisão administrativa seja favorável ao contribuinte e seja irreformável, o crédito tributário será extinto. Será igualmente extinto na hipótese de, ao ser reconhecido pela autoridade administrativa que o valor devido é menor do que fora cobrado, o contribuinte realize o pagamento deste.

Ressalta-se que, ao final do processo administrativo, caso a decisão proferida pelo ente público seja desfavorável ao contribuinte, o mesmo poderá ingressar na via judicial para tentar anular o lançamento. Portanto, a utilização primária da via administrativa não anula a possibilidade de ingressar no poder judiciário, pois “a lei não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, conforme resta posto no art. 5º, XXXV da Constituição Federal.

Para além dos princípios da administração pública previstos no artigo 37 da Constituição Federal, o processo administrativo tributário é regido pelos princípios da legalidade, isonomia, ampla defesa, motivação das decisões, oficialidade, verdade material, sendo igualmente regido pelos princípios do devido processo legal, contraditório e informalismo,

No tocante à legislação aplicável, tem-se que cada ente público tem a sua legislação a ser aplicada no PAT, a exemplo da União que possui a sua regulamentação prevista no Decreto 70235/72, que condiciona o recurso ao depósito prévio. Contudo, a jurisprudência pátria entende ser indevido esse tipo de cobrança por ser constitucional.

No procedimento administrativo tributário, a impugnação apresentada pelo contribuinte será analisada em primeira instância e, diante de uma decisão desfavorável ao contribuinte, este poderá optar por submeter seus argumentos para julgamento em segunda instância e assim apresentar recurso administrativo. Apesar de não ser regra, há em alguns entes públicos a terceira instância.

Caso o contribuinte não impugne e não efetue o pagamento total ou parcial do crédito tributário, o Fisco, visando o pagamento, realizará a inscrição dessa dívida no rol de devedores denominado de inscrição em dívida ativa, do qual extraír-se-á a Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Tal certidão configura-se como o título executivo extrajudicial necessário para a propositura do processo judicial de cobrança, ou seja, execução fiscal, conforme resta posto no artigo 784, IX do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de Março de 2015), devendo acompanhar a petição inicial. Tais utilidades da CDA a atribuem o dever de apresentar informações assertivas e inibidas de qualquer mácula ou erro.

Contudo, diante da ocorrência de omissões ou erros há a possibilidade de realizar a

retificação, dentro dos limites processuais e materiais estabelecidos pela legislação tributária e caso assim não seja cumprido, a CDA tornar-se-á nula. A nulidade será igualmente a ela atribuída mediante omissões que tenham apenas o condão de macular substancialmente o título executivo. Este tem sido o entendimento perdurable do Superior Tribunal de Justiça, em seus diversos julgados:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. REQUISITOS PARA CONSTITUIÇÃO VÁLIDA. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. 1. Conforme preconiza os arts. 202 do CTN e 2º, §5º da Lei nº 6.830/80, a inscrição da dívida ativa somente gera presunção de liquidez e certeza na medida que contenha todas as exigências legais, inclusive, a indicação da natureza do débito e sua fundamentação legal, bem como forma de cálculo de juros e de correção monetária. 2. A finalidade desta regra de constituição do título é atribuir à CDA a certeza e liquidez inerentes aos títulos de crédito, o que confere ao executado elementos para opor embargos, obstando execuções arbitrárias. 3. A pena de nulidade de inscrição e da respectiva CDA, prevista no art. 203 do CTN, deve ser interpretada cum grano salis. Isto porque o insignificante defeito formal que não compromete a essência do título executivo não deve reclamar por parte do exequente um novo processo com base em um novo lançamento tributário para apuração do tributo devido, posto conspirar contra o princípio da efetividade aplicável ao processo executivo extrajudicial. 4. Destarte, a nulidade da CDA não deve ser declarada por eventuais falhas que não geram prejuízos para o executado promover a sua defesa. 5. Estando o título formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre que repousam a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se descabida a sua invalidação, não se configurando qualquer óbice ao prosseguimento da execução. 6. O Agravante não trouxe argumento capaz de infirmar o decisório agravado, apenas se limitando a corroborar o disposto nas razões do Recurso Especial e no Agravo de Instrumento interpostos, de modo a comprovar o desacerto da decisão agravada. 7. Agravo Regimental desprovido (BRASIL, 2003).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. MULTA. CONFISCO NÃO CARACTERIZADO. 1. Não há falar em nulidade da CDA, porquanto presentes os requisitos legais e indicada a legislação pertinente a cada acréscimo. Ademais, a dívida ativa regularmente inscrita é dotada de presunção juris tantum de certeza e liquidez, só podendo ser afastada **por prova inequívoca**. 2. A multa é devida em razão do descumprimento da obrigação por parte do contribuinte, nos estritos percentuais da lei de regência. Não se realiza a hipótese de confisco quando aplicado o índice de 20%. Precedente do STF no sentido de que multas aplicadas até o limite de 100% não configuram confisco. (ADI nº 551 - voto do Ministro Marco Aurélio) (RIO GRANDE DO SUL, 2018).

As omissões de requisito formal que não prejudiquem o direito de defesa do devedor não poderão invalidar a Certidão de Dívida Ativa. As retificações que porventura necessitem ser realizadas devem se dar nos moldes do artigo 203 do Código Tributário Nacional:

Art. 203 A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser **sanada até a decisão de primeira instância**, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada (BRASIL, 1966).

Conforme explana o artigo supramencionado, caso seja necessário realizar a retificação da CDA, esta deverá ocorrer até a decisão de primeira instância, assim dizendo, até a prolação da sentença de mérito proferida no recurso de Embargos à Execução Fiscal. Visando a economia processual, no curso da execução, poderá ocorrer a substituição da certidão, tendo em vista que há a possibilidade de ocorrer algum erro de ordem material ou formal na inscrição em dívida ativa, conforme entendimento da Súmula 392 do STJ, “a Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução” (BRASIL, 2009).

Na hipótese de não serem manejados os embargos, o prazo para a retificação deverá ser até a sentença extintiva do processo executivo, conforme preveem os artigos 924 e 925 do CPC, momento também em que a pretensão executiva se encerra. O juiz da execução não está autorizado a retificar a CDA, pois tal incumbência é privativa da autoridade administrativa. Neste sentido, explana Juliana Furtado Costa Araújo:

É que se a administração tributária detectar a presença de erros materiais ou formais do ato de inscrição ou da própria certidão que não comprometam a essência do título executivo é seu dever proceder à retificação, com o consequente prosseguimento do processo executivo. Afinal, trata-se da forma mais célere de garantir a extinção do crédito tributário pelo seu pagamento, inibindo a necessidade de ajuizamento de uma nova ação executiva concernente ao mesmo direito subjetivo. (ARAÚJO, 2009, p.7)

No decurso do processo judicial de execução fiscal, o devedor poderá se valer da Exceção de Pré-Executividade, que é uma petição que invoca o direito dentro do processo de execução, ou seja, é diverso do procedimento dos Embargos à Execução que é um processo paralelo e segue todos os ritos de um processo comum.

Conforme expressa claramente o Superior Tribunal de Justiça na Súmula 393, a Exceção de Pré-Executividade é utilizada para alegar matéria de ordem pública que o juiz pode reconhecer de ofício e que não demande dilação probatória. O recurso de Embargos à Execução, previsto no art. 16, §1º da Lei 6.830/80, é utilizado para alegar qualquer matéria que venha a causar nulidade ou modificação do título executivo extrajudicial que está embasando a execução fiscal.

Na hipótese de ocorrer retificação da CDA, ainda no decurso do prazo de embargos, o prazo será reaberto de forma a assegurar ao devedor a apresentação da sua defesa no tocante à parte que fora modificada. O artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais (Lei Nº 6.830/80) prevê o aditamento, no prazo de 30 (trinta) dias, dos embargos à execução, caso a retificação da CDA ocorra no momento posterior a oposição do mesmo. Por fim, em ocorrendo a retificação sem

que tenha sido oposto o recurso de Embargos à Execução, o devedor será intimado para assim proceder.

Queda-se imperioso ressaltar que as retificações da Certidão de Dívida Ativa que porventura apresentarem-se necessárias serão exclusivamente nos requisitos para a sua existência, ou seja, não se modificará o ato de constituição do crédito tributário. É permitido à autoridade administrativa alterar a certidão para que esta se adeque ao lançamento, nunca modificando o próprio lançamento. Nesse sentido, assevera Luiz Carlos Derbi Bittencourt:

O título executivo deve reportar fielmente o processo administrativo, indicando os fatos como nele reportam e a legislação nele aplicada. Quer-se dizer, com isto, que a Certidão de Dívida Ativa será mera reprodução, em síntese do processo administrativo. Diante de tais premissas, serão corrigíveis apenas os equívocos da Certidão de Dívida Ativa que reflitam tradução errônea dos fatos descritos e das normas invocadas no processo administrativo. (BITTENCOURT, 1995, p. 206-207)

A inscrição em dívida ativa e a extração da CDA são procedimentos formados de maneira unilateral, onde há apenas a Fazenda Pública atuando, diferente, por exemplo, do procedimento comum e de uma iniciativa privada (assinatura de um cheque). Todavia, mesmo sendo procedimentos realizados de forma unilaterais pela Fazenda, resta resguardado de toda e qualquer arbitrariedade, pois, ao seguir os princípios gerais da administração pública – legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência - se pressupõe que o administrador público fará unicamente aquilo que se encontra previsto em lei.

Diante de tal presunção, depreende-se que o procedimento de inscrição em dívida ativa está dentro das prescrições legais, havendo assim, uma presunção relativa de liquidez e certeza em tal procedimento. Tal presunção é relativa pois é dela cabe defesa por parte do contribuinte.

A Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais) rege as execuções fiscais, sendo o Código de Processo Civil aplicado subsidiariamente, sempre é observado o respeito à todas as garantias e a todos os privilégios previstos nos artigos 183 e 184 do Código Tributário Nacional (Lei n.5.172, de 25 de outubro de 1966), a exemplo de: em uma eventual realização da penhora os bens, que a lei os declare absolutamente impenhoráveis, serão resguardados.

Além dos princípios processuais gerais, o processo judicial de execução fiscal é norteado pelos seguintes princípios: desfecho único, aticpicidade dos meios executivos, contraditório, menor onerosidade, *nulla executio sine titulo*, disponibilidade da execução, patrimonialidade, utilidade, lealdade e boa-fé processual.

O princípio do desfecho único garante que o processo de execução visa apenas um único desfecho, podendo ocorrer através de sentença declaratória, acolhimento dos embargos em sua

integralidade no sentido de inexistência do direito material do autor ou através da extinção do processo sem resolução do mérito.

É cediço que o objeto da execução fiscal é obter do executado o valor do crédito tributário, assegurando assim o direito de recebimento do exequente. Para alcançar tal objetivo é permitido a utilização de meios executivos previstos em lei, assim como, o princípio da atipicidade, faculta ao juiz a utilização de meios executivos não previstos em lei, a exemplo da realização de bloqueio de verbas públicas como medida coercitiva para o fornecimento de medicamento pelo Estado.

Comumente conhecido, o princípio do contraditório apresenta-se como sendo peça chave do processo, pois garante ao executado o direito de apresentar sua defesa durante o processo para que não se torne “processo do credor”. Pujante é sua relevância que pode acarretar em nulidade caso não seja observado.

O princípio da menor onerosidade garante que o processo de execução fiscal não acarrete graves danos ao executado, apenas o necessário para satisfazer o crédito, de forma a considerar o previsto no artigo 805 do Código de Processo Civil, qual seja: “Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado” (BRASIL, 2015). A certeza de que qualquer execução fiscal será fundamentada em título previsto em lei e não em meras alegações, advém do princípio do *nulla executio sine titulo*.

De forma diversa ao processo de conhecimento, o processo de execução tem a finalidade de beneficiar apenas o exequente, motivo pelo qual é facultado ao mesmo desistir do processo executório a qualquer tempo, mesmo que se encontre pendente o julgamento dos embargos à execução, possibilidade está assegurada pelo princípio da disponibilidade da execução.

Ademais, o princípio da patrimonialidade assegura que a dívida do credor só poderá ser satisfeita por meio de seus bens e não mais o seu corpo poderá “pagar”, conforme previa a Lei das XII Tábuas. Por sua vez, o princípio da utilidade anda em conjunto com o artigo 836 do CPC, pois afirma que mediante a conjuntura do processo de execução fiscal caso não tenha meios possíveis de satisfazer o direito do exequente, não haverá razão para admissão da execução e aplicação de meios executivos.

A legalidade e boa-fé processual são princípios norteadores do direito processual em geral, pois é esperado dos sujeitos que compõem a relação processual que hajam de forma a cooperar com o desenvolvimento do processo balizados sempre na boa-fé. O art. 774 do Código de Processo Civil prevê sanções para aqueles que não respeitarem tais princípios e, por exemplo, adotarem posturas com o intuito de fraudar a execução.

A existência dos princípios supramencionados se apresenta como a tentativa de assegurar que a justiça seja utilizada afim de garantir de direitos, assegurar que os meios utilizados para tal fim seja dentro da razoabilidade processual, assim como, garantir que tal processo de cobrança não ocorra de forma discricionária e autoritária.

Para mover o processo de execução fiscal, a Fazenda precisa respeitar o prazo prescricional, previsto no art. 174 da Lei n.5.172, de 25 de outubro de 1966, de 5 (cinco) anos a contar da data da constituição definitiva do crédito tributário, esta que ocorre no 31º (trigésimo primeiro) dia do lançamento, caso o contribuinte não tenha apresentado nenhum recurso administrativo ou não tenha efetuado o pagamento do débito.

A constituição definitiva do crédito pode igualmente ocorrer diante da possibilidade do contribuinte apresentar defesa administrativa e na hipótese de chegar em um estágio de decisão irreformável, no sentido de confirmar a dívida tributária. Tal situação encontra-se prevista na Súmula 622 do Superior Tribunal de Justiça:

A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, **inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial** (BRASIL, 2018).

Ato contínuo à moção da execução fiscal, o juiz proferirá o despacho de citação para que, em 5 (cinco) dias, o contribuinte efetue o depósito do montante integral da dívida ou realize a garantia de juízo, a qual poderá ocorrer mediante nomeação de bens à penhora, garantia do crédito tributário por fiança bancária ou juntada da prova do seguro garantia, conforme preceitua o artigo 16 da Lei 6.830/80.

Diante do não pagamento da dívida pelo contribuinte, poderá o Fisco buscar meios coercitivos para satisfazer o crédito do ente público. Um dos meios possíveis é via BACENJUD, no qual ocorrerá a penhora online na conta. O juiz determinará às instituições financeiras que seja bloqueado o valor eventualmente encontrado na conta do devedor, assim como poderá ocorrer a penhora de bem imóveis, móveis ou ser movente (exemplo: cabeça de gado). Posteriormente, tais bens irão para hasta pública e então será direcionado para o ente público apenas o dinheiro.

O contribuinte, ao optar por apresentar o recurso de Embargos à Execução, deverá realizar a garantia do juízo dentro do prazo de 30 (trinta) dias, a contar da data do depósito do montante integral ou a contar da intimação da penhora. Pontua-se que os Embargos à Execução é uma ação nova e, por esse motivo, nela poderá ser alegada toda e qualquer matéria de direito.

O juiz poderá realizar a dispensa da exigência de garantia em razão, a exemplo, da demonstração da inexistência de bens penhoráveis. Logo, o prazo para oferecer embargos à execução terá início na data da intimação da decisão, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.440.639-PE, rel. Min. Mauro Campbell Marques (BRASIL, 2015).

Nos embargos, poderão ser formulados 2 (dois) pedidos, sendo eles a exclusão do polo passivo da ação ou a extinção da execução, de acordo com a situação que lhes couberem. A primeira opção é cabível para as situações nas quais ao mover uma execução, em que determinada empresa é citada como principal devedora e o sócio gerente é colocado como responsável tributário, contudo tal procedimento não é permitido, vide Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça que afirma que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Em sendo a extinção da ação o pedido formulado, a empresa como principal devedora, pode pugnar e em caso de ser deferido tal pedido, finda-se o processo. Neste caso, não se pode postular pela exclusão do polo passivo, pois, de fato, a empresa configura como devedora.

Dentro do processo tributário, há o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, previsto nos arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil de 2015, que possibilita o redirecionamento da cobrança da dívida tributária mediante obstáculo ao ressarcimento de dano causado a terceiros, pode ser igualmente utilizado como meio de evitar a utilização do patrimônio da empresa de forma indevida. Ao tratar tal instituto como modalidade de intervenção de terceiros, o CPC de 2015 igualmente estabelece que a defesa pode ser realizada por intermédio dos embargos de terceiros.

A possibilidade de opor embargos de terceiros facilita de forma exponencial a defesa do grupo econômico que porventura venha a ser responsabilizado (que compõe a sociedade) pelo fato de que, na hipótese da defesa poder ser apresentada somente mediante embargos à execução, o grupo poderá sofrer significativas consequências, posto que, eventualmente, será preciso oferecer bens para garantir o juízo, ter bloqueio de bens via BACENJUD, entre outras.

Uma vez que não há norma específica que regulamente a responsabilidade tributária dos grupos econômicos, utiliza-se o art. 50 do Código Civil, que afirma que a desconsideração pode ser aplicada nos casos de abuso da personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

Compreende-se por desvio de finalidade a prática de atos que se distanciem do que se encontra previsto no ato constitutivo, ou seja, quando há utilização irregular da empresa que possa acarretar lesão a direito de terceiros. Resta configurada confusão patrimonial quando não

é mais possível realizar a distinção entre os patrimônios da pessoa jurídica, dos sócios e acionistas.

Há igualmente a possibilidade de ocorrer a desconsideração inversa da personalidade jurídica, prevista no art. 133, §2º do CPC/15, a qual objetiva o afastamento da autonomia patrimonial da sociedade de forma a atingir o ente coletivo e seu patrimônio social, efetivando-se assim, a responsabilização da pessoa jurídica por obrigações do sócio ou administradores (BRASIL, 2015).

Outrossim, diante da hipótese do contribuinte se quedar inerte no decorrer do prazo de 5 (cinco) dias, após ter sido proferido despacho de citação pelo juiz, este ordenará que a Fazenda realize a procura de bens do contribuinte.

Se porventura a Fazenda informar ao poder judiciário que não foi possível encontrar o devedor ou seus bens para a penhora, o processo ficará suspenso durante o prazo de 1 (um) ano. Após transcorrido o referido prazo e em caso da Fazenda informar a continuidade do cenário infrutífero, ou seja, continuar sem conseguir localizar o executado ou seus bens passíveis de penhora, o juiz determinará o arquivamento do processo pelo prazo de 5 (cinco) anos.

Dentro do prazo de 5 (cinco) anos, se a Fazenda encontrar bens para a realização da penhora, o contribuinte será intimado para apresentar a sua defesa em 30 (trinta) dias, a contar da intimação, conforme assegura o artigo 16, III, da Lei 6.830/80. Sobre isto, Josiane Minardi expõe:

Assim, se durante o período de arquivamento a Fazenda encontrar bens do contribuinte, o processo de execução será desarquivado e a demanda voltará a correr normalmente. O executado será intimado da penhora e será aberto prazo para que ele possa apresentar embargos à execução. (MINARDI, 2017, p. 184)

Todavia, uma vez transcorrido os 5 (cinco) anos de arquivamento do processo sem a Fazenda Pública obter êxito na procura do devedor ou de seus bens, assim como, caso a Fazenda deixe a ação paralisada por este determinado lapso temporal, ocorrerá a prescrição intercorrente, conforme prevê expressamente o artigo 40, § 4º da Lei 6.830/80.

O termo *a quo* da prescrição intercorrente tem início após o decurso do prazo de suspensão do processo e automaticamente a partir da ciência da Fazenda a respeito da não localização do devedor ou dos seus bens, entendimento da Súmula 314 do Superior Tribunal de Justiça.

Diante do exposto é possível depreender que a prolação de decisão formal pelo juiz não é algo de caráter imprescindível para que o prazo prescricional intercorrente seja inaugurado. O rito da execução fiscal se mostra diverso quando comparado com o rito processual comum,

em alguns pontos e medidas, uma vez que o juiz vai se sub-rogar no direito da parte (exequente) nessa cobrança forçada.

Outro aspecto peculiar da execução fiscal diz respeito à citação, pois o executado é citado para realizar o pagamento de determinado valor, garantir juízo ou se defender por uma via paralela, ou seja, por meio dos embargos à execução. A citação não é realizada para que o executado conteste a certidão, logo, não há uma sentença no sentido de dizer quem está ou não com a razão em relação a determinada cobrança.

3.2 A MULTIPLICIDADE DE RECURSOS COMO FORMA DE RETARDO DA EFETIVIDADE DO CRÉDITO

A Federação tem a necessidade de arrecadar impostos para cumprir com as suas obrigações estatais, assim como para manter a sua estrutura, que cada vez mais se encontra inchada. Há vários fatores que prejudicam o bom funcionamento de toda a estrutura estatal, a exemplos da corrupção que se encontra instaurada nas engrenagens do sistema e a má administração por parte dos governantes dos recursos que lhes são disponibilizados.

Tais pontos prejudiciais acabam por culminar em altos encargos para os cidadãos, caracterizando esta como uma tentativa de obter, por uma “via secundária”, aquilo que deveria advir pela “via primária”.

Por outro lado, as pessoas físicas e principalmente as pessoas jurídicas se veem cada vez mais na situação de suportar os altos encargos e a alta tributação, de forma a acarretar em dívidas que, por sua vez, geram um déficit nos cofres da União, conforme assevera Frana Mendes:

Há pesquisas que apontam o fago de que pessoa físicas, em dívida, pagam prioritariamente suas contas privadas, como cartão de crédito, estudos, serviços etc, e **postergam o pagamento de condomínio e tributos** como IPTU, IPVA(...). O mesmo tem ocorrido com algumas pessoas jurídicas (MENDES, 2017, p. 423 e 424)

Diante deste fato, é cada vez mais comum a propositura de ações de execuções fiscais, meio pelo qual o Estado busca haver os créditos que lhes é de direito. Todavia, do lançamento do tributo à satisfação do crédito, seja esta por penhora de bens ou por pagamento pecuniário do montante integral, há um processo longo no qual todas as suas etapas devem ser respeitadas.

É importante ressaltar que, no processo judicial tributário, há dois tipos de ações, que são: as ações exacionais e as ações antiexacionais. Compreende-se por uma ação exacial, aquela que busca efetivar o direito do Fisco. A ação antiexacial, por sua vez, é aquela na qual se tenta afastar o direito do Fisco. Tem-se como exemplo a Ação de Execução Fiscal

propriamente dita e a Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária, respectivamente.

O processo judicial tributário traz consigo ferramentas pelas quais o sujeito passivo pode se defender de eventual cobrança. A quantidade de recursos cabíveis durante uma execução fiscal acaba por prolongar notadamente o período para a efetividade de crédito tributário, consequentemente retarda a entrada de recursos tributários aos cofres públicos.

No comunicado nº 127 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), publicado no ano de 2012, analisou-se o custo e o tempo de duração do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) (BRASIL, 2011).

Constatou-se que, após ser proferido o despacho inicial na execução fiscal, correm cerca de 17 (dezessete) dias até que seja determinada a citação do devedor. Ato contínuo, uma vez ordenada a sua citação, transcorrem cerca de 1.523 (mil, quinhentos e vinte e três) dias até a localização do devedor e/ou seus bens passíveis a penhora ou que se ponha fim ao feito (na hipótese de o executado não ser encontrado), chegando a totalizar o decurso de 1.540 (mil, quinhentos e quarenta) dias.

Uma vez encerrada a etapa de citação, dá-se seguimento para a etapa de tentativa de penhora de bens do executado que leva, em média, 569 (quinhentos e sessenta e nove) dias até a sua conclusão. Na hipótese de haver bens passíveis de constrição, tem-se cerca de 722 (setecentos e vinte e dois) dias de duração, na fase de expropriação.

Após a realização da penhora de bens, o executado tem a possibilidade de apresentar sua defesa via Embargos à Execução, Embargos de Terceiro ou Exceção de Pré-Executividade. Esse último recurso tem o condão de postergar a execução pelo período, em média, de 674 (seiscentos e setenta e quatro) dias, assim como o processamento dos embargos, leva em torno de 1.791 (mil, setecentos e noventa e um) dias.

Os demais recursos que podem ser interpostos ou opostos pelo executado, a exemplo de Recurso Especial e Extraordinário, Apelação, Agravo e Embargos à Execução, demandam o período de 318 dias para o seu processamento. Soma-se a esse período 130 (cento e trinta) dias decorrentes da morosidade provocada. Perfaz-se, portanto, o período de duração, no total, de 448 (quatrocentos e quarenta e oito) dias, o processamento do recurso, quando este interposto for.

Depreende-se, portanto, que a quantidade de recursos disponíveis ao executado prolonga consideravelmente o período de duração do processo executório. Averigua-se que, em média, as execuções fiscais promovidas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentam um período total de duração de 9 anos, 9 meses e 16 dias.

Na hipótese de o executado não apresentar quaisquer recursos durante o processo de execução fiscal, entre a sentença (decisão final) e a baixa definitiva dos autos há o período de 250 (duzentos e cinquenta) dias.

Verifica-se, portanto, que os recursos que o executado pode apresentar durante o processo judicial de execução fiscal influenciam diretamente no período de duração do mesmo de forma a expandir consideravelmente. Outrossim, é preciso compreender que o processo de execução fiscal é um processo judicial e por isso deve ser conduzido de acordo com as normas e formalidades do poder judiciário. Logo, é conduzido pelo juiz e enfrenta os percalços da morosidade do judiciário.

Resta demonstrado que o judiciário retarda a chegada ao fim do processo de execução fiscal e, com isso, eventual satisfação do crédito, assim como torna o estoque de dívidas ativas da União cada vez maior devido à sua morosidade, refletida também, na dependência de “autorizações” do juiz para o andamento do processo de execução fiscal em todas as suas etapas.

Com base no relatório “Justiça em Números 2019” (ano base 2018) publicado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), é possível perceber as dificuldades que o poder judiciário enfrenta em relação aos processos de execução. Vejamos:

A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 73% do estoque em execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 90% em 2018 - a maior taxa entre os tipos de processos constantes desse Relatório. Há de se destacar, no entanto, que há casos em que o Judiciário esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente (CNJ, 2019, p. 126).

O relatório aponta que há um número ínfimo de processos que chegam a ser baixados quando posto em comparação com os processos que restam em tramitação

Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 73% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%. **Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2018, apenas 10 foram baixados.** Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 8,5 pontos percentuais, passando de 71,2% para 62,7% em 2018. (CNJ, 2019, p. 131)

Os processos de execução fiscal apresentam elevado número de congestionamento, conforme expõem dados apresentados pelo referido relatório

Da mesma forma, o impacto desses processos nos acervos é mais significativo na Justiça Federal e Estadual. Na Justiça Federal, os processos de execução fiscal correspondem a 45% do seu acervo total (conhecimento e execução); na Justiça Estadual, a 42%; na Justiça do Trabalho, a 2%; e na Justiça Eleitoral, a 2%. Esses percentuais têm se mantido estáveis ao longo da série histórica observada desde 2009.

A maior taxa de congestionamento de execução fiscal está na Justiça Federal (93%), seguida da Justiça Estadual (89%) e da Justiça do Trabalho (85%). A menor é a da Justiça Eleitoral (83%), conforme se verifica na Figura 103. Assim como verificado no total de casos pendentes, pela primeira vez na série histórica, mesmo que sutil, houve redução dos processos pendentes de execução fiscal (-0,4%). Os casos novos também reduziram no último ano 132 (-7,7%). A redução do acervo, aliada ao aumento do número de baixados (25,8%), fez com que a taxa de congestionamento reduzisse em 2 pontos percentuais em 2018. **O tempo de giro do acervo desses processos é de 8 anos e 8 meses, ou seja, mesmo que o Judiciário parasse de receber novas execuções fiscais, ainda seria necessário todo esse tempo para liquidar o acervo existente (CNJ, 2019, p.131-132).**

Vários são os processos de execução fiscal que se prolongam demasiadamente sem que se consiga dar-lhes um desfecho, ficando assim reconhecidos pela denominação de “processos de execução fiscal insolúveis”. Tais processo são denominados desta forma pelo fato de que, o fim não é alcançado por não se encontrar bens de valores penhoráveis capazes de satisfazer o crédito público.

Para além da demora processual que ocorre na execução fiscal, faz-se necessário destacar a despesa que o referido processo judicial traz consigo ao ocupar juízes, procuradores e auditores fiscais, assim como, o consumo de recursos do orçamento público, que já são escassos.

Os fatores da demora, execuções infrutíferas e o considerável gasto de recursos públicos, originaram numerosos projetos de lei no Congresso Nacional com a finalidade de solucionar tais embaraços do executivo fiscal, a exemplo do PL2412/2007 que fora criado visando a desjudicialização do processo de execução fiscal, tal projeto de lei define critérios para o processamento administrativo das execuções fiscais, altera a Lei nº 8.397 de 1992 e revoga a Lei nº 6.830/1980.

3.3 INEFICIÊNCIA DA EXECUÇÃO FISCAL DIANTE DAS CONDUTAS OMISSIVAS DOS CONTRIBUINTES

Apesar da necessidade e do direito que a Fazenda Pública (seja Nacional, Estadual ou Municipal) tem de receber o valor de determinado tributo, quando o seu fato gerador é praticado, nem sempre isso ocorre. Por diversas vezes, o não recebimento de valores que são devidos à Fazenda Pública é ocasionado pelas ações dos sujeitos passivos desta relação jurídico tributária, que esmiuçaremos neste capítulo.

O processo executório é de suma importância dentro do processo, pois configura-se como uma forma de satisfação de créditos em favor dos entes públicos. A importância de tal processo é ressaltada por Fredie Didier:

O princípio da efetividade garante o direito fundamental à tutela executiva, que consiste na exigência de um sistema completo de tutela executiva, no qual existam meios executivos capazes de proporcionar pronta e integral satisfação a qualquer direito merecedor de tutela executiva. (DIDIER, 2010, p.47)

Contudo, copiosas são as formas que os contribuintes encontram para ludibriar a vigilância do Fisco, que, apesar de todo o sistema desenvolvido para detectar e realizar a cobrança do tributo devido através da execução fiscal, por exemplo, apresenta-se por vezes limitado e insuficiente. Portanto, acarretam em Ações de Execuções frustradas.

O processo de execução fiscal enfrenta diversos problemas, a exemplo da dificuldade em localizar bens, assim como a dificuldade em encontrar o devedor para a citação. A citação por edital, por exemplo, só pode ser realizada após todas as diligências esgotadas, para então iniciar-se uma procura por bens penhoráveis.

A deficiência de dados completos (transferência de imóveis, CPF, endereço) e atualizados apresenta-se como um dos obstáculos que a Fazenda Pública enfrenta ao tentar efetivar o crédito, seja essa efetivação de forma parcial ou integral. Para além da dificuldade de se encontrar os dados necessários, tem-se que, por diversas vezes os meios constitutivos de bens não apresentam resultados positivos, ou seja, a constrição de bens do devedor resta infrutífera, pelo fato de que este dilapida previamente todo o seu patrimônio.

A prática do devedor de dilapidar todo o seu patrimônio como forma de se esquivar da constrição de bens advinda da execução fiscal, enquadra-se no que prevê o artigo 185 do Código Tributário Nacional, que é a fraude à execução fiscal, de forma que, segundo o referido dispositivo, “presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa” (BRASIL, 1966).

O referido artigo possibilita a compreensão de que a presunção de fraude é absoluta quando o devedor, em havendo crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa, aliena ou onera bens ou rendas. Ademais, a fraude não é afastada na hipótese de terceiro adquirir, mesmo que de boa-fé, o patrimônio do devedor fiscal.

De encontro ao que assevera o artigo 185 supracitado, a Súmula 375 do Superior Tribunal de Justiça afirma que “o reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente”. Entretanto, o próprio STJ em decisão publicada no ano de 2018, afirmou que essa súmula é inaplicável para execução fiscal:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC/1973. OCORRÊNCIA DE ERRO MATERIAL. EMBARGOS DE TERCEIRO. FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE BEM POSTERIOR À INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. IRRELEVANTE, NA HIPÓTESE, O FATO DE INEXISTIR REGISTRO NO DEPARTAMENTO DE TRÂNSITO-DETRAN. INEFICÁCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO, MESMO NA HIPÓTESE DE SUCESSIVAS ALIENAÇÕES. PRESUNÇÃO JURE ET DE JURE. ART. 185 DO CTN, COM A REDAÇÃO DADA PELA LC 118/2005. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 375/STJ. QUESTÕES NÃO SUSCITADAS EM CONTRARRAZÕES. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DO PARTICULAR PARCIALMENTE ACOLHIDOS, PARA SANAR ERRO MATERIAL, SEM, CONTUDO, CONFERIR-LHES EFEITOS MODIFICATIVOS.

Os Embargos de Declaração destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou sanar erro material existente no julgado.

Ressalte-se, por oportuno, que esta Corte admite a atribuição de efeitos infringentes a Embargos de Declaração, apenas quando o reconhecimento da existência de eventual omissão, contradição ou obscuridade acarretar, invariavelmente, a modificação do julgado, o que não se verifica na hipótese em tela.

Na hipótese, a quaestio juris envolve a mitigação da presunção de fraude por força da Súmula 375/STJ, mesmo quando a alienação do bem sucede a citação válida na Execução Fiscal, quando já em vigor a LC 118/2005, que deu nova redação do art. 185 do CTN, antecipando-se a presunção de fraude para o momento da inscrição em dívida ativa.

O comando da Súmula 375 do STJ, apesar de publicada em 23.9.2009, ou seja, após a edição das alterações introduzidas no art. 185 do CTN pela LC 118/2005, limitou-se a espelhar a jurisprudência consolidada preexistente à sua edição, atinente ao momento em que ocorre a fraude à execução, inclusive com precedentes proferidos em sede de Embargos à Execução que versaram sobre alienação ocorrida no curso da vigência da nova redação do art. 185 do CTN.

Todavia, não obstante assistir razão ao embargante quando explicita a premissa equivocada adotada pelo julgado embargado, ao afirmar que os precedentes que ensejaram à edição da súmula não foram exarados em processos tributários nos quais se controveteu em trono da redação do artigo 185 do CTN (fls. 325), é despiciendo dizer que o verbete sumular é apenas o resumo sintético da jurisprudência preexistente sobre o tema, respaldada em julgados de todas as Seções do STJ, mas que não foi concebida a partir da interpretação de normas tributárias, nem afastou expressamente a aplicação do referido preceito de legislação.

Logo, não há como afastar a presunção de fraude, com amparo na Súmula 375 do STJ, quando se tratar de Execução Fiscal, em que há legislação específica, qual seja, o art. 185 do CTN, na redação dada pela LC 118/2005, cujo escopo não é resguardar o direito do terceiro de boa-fé adquirente a título oneroso, mas sim de proteger o interesse público contra atos de dilapidação patrimonial por parte do devedor, porquanto o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas. Outro aspecto de extremo relevo para a fixação da tese é de que a existência do verbete sumular não obsta o exame da questão sobre a sistemática do recurso repetitivo previsto no art. 543-C do CPC/1973, notadamente quando se pretende afastar a regra inserta no art. 185 do CTN, sem, no entanto, submeter o tema ao devido incidente de constitucionalidade, em clara ofensa ao princípio da reserva de Plenário, previsto no art. 97 da CF.

Assim, o afastamento da norma prevista no art. 185 do CTN, na redação dada pelo LC 118/1995, só seria possível se após a declaração de constitucionalidade do dispositivo legal, o que exigiria reserva de plenário e quorum qualificado, em obediência ao art. 97 do CF.

Verifica-se, ainda, erro material no acórdão hostilizado, na medida em que é fato incontroverso nos autos que o ora embargante adquiriu o bem de terceira pessoa, Sra. Ana Carolina Egoroff da Silva, e não do próprio executado, Sr. Rodrigo da Silveira Maia, como consignado pelo então relator.

O equívoco ocorrido, entretanto, não tem o condão de alterar o resultado do julgamento, haja vista que a discussão dos autos gira em torno da configuração da fraude à execução quando a alienação foi efetivada após a citação do executado para responder pela dívida tributária já inscrita, na vigência da LC 118/2005, que alterou a redação do art. 185 do CTN, para entender que o concilium fraudis se caracteriza sempre que a alienação é efetuada após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Como se constatou que, na hipótese em apreço, o sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública alienou o bem de sua propriedade após já ter sido validamente citado no Executivo Fiscal, é irrelevante ter ocorrido uma cadeia sucessiva de revenda do bem objeto da constrição judicial, já que o resultado do julgamento não se altera no caso, pois restou comprovado, de forma inequívoca, que aquela alienação pretérita frustou a atividade jurisdicional executiva.

Portanto, ainda que o vício processual somente tenha sido revelado após a revenda do bem, considera-se perpetrado desde a data do negócio jurídico realizado pelo executado, porquanto já ocorreu a inscrição em dívida ativa e até mesmo a sua citação. Isso porque é absoluta a presunção da fraude, sendo desinfluente que o ora embargante tenha obtido o bem de um terceiro.

Conclui-se que, à luz do disposto no art. 185 do CTN, deve ser mantida a tese firmada pelo acórdão embargado, segundo a qual, diante da entrada em vigor da LC 118/2005, o simples fato de a oneração ou alienação de bens, rendas ou direitos ocorrer após a inscrição da dívida ativa de crédito tributário, sem reservas de quantia suficiente à quitação do débito, gera presunção de fraude à execução, sendo irrelevante a prova do concilium fraudis, visto que, nessa hipótese, a presunção é *jure et de jure*, mesmo no caso da existência de sucessivas alienações.

Por fim, no pertinente à alegada omissão do Órgão Julgador em apreciar o segundo argumento dos Embargos de Terceiros, referente à não ocorrência de insolvência dos co-executados, cumpre esclarecer que a questão não foi suscitada em Contrarrazões, razão pela qual não pode ser posteriormente suscitada em sede de Embargos de Declaração, porquanto caracteriza inovação recursal. Na hipótese, opera-se a preclusão consumativa, conforme entendimento consolidado nesta Corte Superior. Precedentes: AgRg no REsp. 1.556.433/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 19.12.2016; AgRg no AREsp. 758.425/SP, Rel. Min. RICARDO VILLAS BÓAS CUEVA, DJe 3.2.2016; AgInt no REsp. 1.625.865/SP, Rel. Min. MARIA ISABEL GALLOTTI, DJe 2.6.2017; AgRg no REsp. 1.649.233/RS, Rel. Min. NEFI CORDEIRO, DJe 3.5.2017.

Embargos de Declaração interpostos pelo Particular parcialmente acolhidos, para suprir os vícios indicados, sem, contudo, conferir-lhes efeitos modificativos” (BRASIL, 2018).

Diante de tal problemática, apresenta-se como uma hipótese de solução do passivo tributário o protesto de certidões de dívida ativa, previsto no artigo 1º da Lei 9.492, de 10 de setembro de 1997, esta lei que foi alterada em 2012. A efetivação do protesto culmina na inscrição automática do devedor no cadastro de inadimplentes, impossibilitando-o de adquirir empréstimos e/ou financiamento junto a bancos.

No âmbito prático, todavia, a realização do protesto encontra repulsa e não aceitação, por ser considerada uma sanção política, tendo em vista que o referido protesto se configura como um meio coercitivo de cobrança utilizado pelo Fisco, apesar de ser cediço que meios coercitivos de cobrança não são admitidos pelo direito tributário.

Versando sobre esta temática, o Ministro Luís Roberto Barroso, então relator na ADI 5.135/DF, firmou o entendimento de haver a possibilidade da realização do protesto de

certidões de dívida ativa, uma vez que considera não apresentar quaisquer lesões aos princípios fundamentais do contribuinte.

Todavia, diante do cenário atual, a transação tributária apresenta-se como uma via mais favorável para todos os componentes da relação jurídico tributária (Fisco e contribuinte), no sentido de lograr êxito na cobrança das dívidas tributárias e com o advento da Lei 13.988/20, tornou-se a melhor maneira de realizar tal feito, conforme será pormenorizado em capítulo ulterior.

4 NOVAS SOLUÇÕES PARA A EFETIVIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: A TRANSAÇÃO COMO ALTERNATIVA

Defronte do atual panorama, desde a realização do fato gerador, passando pela cobrança da dívida tributária até a satisfação do crédito tributário no Brasil, depreende-se que, o meio utilizado resta insuficiente para a finalidade que se almeja por apresentar diversos imbróglios no percurso, conforme anteriormente explanados.

A execução fiscal apresenta-se como um meio limitado e insatisfatório no tocante à cobrança do crédito tributário inscrito em dívida ativa, ao considerarmos dois dos princípios da tutela executiva, sendo eles o Princípio do Maior Interesse do Credor e o Princípio da Menor Onerosidade do Devedor.

Sendo o objetivo da execução fiscal a satisfação do interesse do credor, esta não pode ocorrer de forma muito danosa em face do executado, por isso a execução fiscal não consegue atingir o fim a que se propõe e apresenta uma relação inversamente proporcional entre o gasto no processo de execução e a taxa de recebimento de débito.

Uma resolução que se apresenta é o instituto da transação tributária, que se encontra previsto na Lei 13.998, de 14 de Abril de 2020, a qual estabelece requisitos para a União, suas autarquias e fundações, realizarem a transação para a cobrança de crédito tributário.

4.1 O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO NA LEI 5.172/66

Tem-se por definição gramatical que transigir é pôr fim a algo, mediante uma reciprocidade de concessões e tal definição autoexplica o instituto da transação no direito tributário a ser trabalhado no presente capítulo.

O Código Tributário Nacional (CTN) dispõe, ainda que sem maiores detalhamentos, em seus artigos 156, III e 171, acerca do instituto da transação tributária, o qual uma vez celebrado entre os sujeitos da relação jurídico tributária, culmina na extinção do crédito tributário mediante seu pagamento, ainda que de forma parcelada ou não integral.

A pessoa jurídica de direito público competente – art. 119, CTN- e o contribuinte ou responsável tributário – art. 121, CTN-, ao realizarem concessões mútuas, ambos visam o término do litígio através desta “via secundária”, sendo o pagamento da dívida tributária considerada a “via primária”. A possibilidade de realização de transação prevista pelo CTN, é exclusivamente após a constituição definitiva do crédito tributário, posto que é uma das hipóteses de extinção do crédito.

Por ser um acordo de vontades firmado entre as partes componentes da relação jurídico tributária ou por seus representantes legais, com atenção aos limites legais, tal instituto tem a natureza jurídica de contrato administrativo fiscal. Apesar de abrir margem para interpretações que afirmem ser a transação um favor fiscal, o Supremo Tribunal Federal em julgamento da ADI 2.405/RS firmou entendimento contrário:

Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: L. estadual 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário. I – Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: consequente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário. II – Extinção do crédito tributário: moratória e transação: implausibilidade da alegação de ofensa dos artigos 150, §6º e 155, § 2º, XII, g, da CF, **por não se tratar de fatores fiscais**. III – Independência e Separação dos Poderes: processo legislativo: iniciativa das leis: competência privativa do Chefe do Executivo. Plausibilidade da alegação de inconstitucionalidade de expressões e dispositivos da lei estadual questionada, de iniciativa parlamentar, que dispõem sobre criação, estruturação e atribuições de órgãos específicos da Administração Pública, criação de cargos e funções públicos e estabelecimento de rotinas e procedimentos administrativos, que são de iniciativa reservada ao Chefe do Poder Executivo (CF, art. 61, §1º, II e), bem como dos que invadem competência privativa do Chefe do Executivo (CF, art. 84, II). Consequente deferimento da suspensão cautelar da eficácia de expressões e dispositivos da lei questionada. IV – Participação dos Municípios na arrecadação de tributos estaduais. 1. IPVA – Interpretação conforme, sem redução de texto, para suspensão da eficácia da aplicação do § 3º do art. 114, introduzido na L. 6.537/73 pela L. 11.475/2000, com relação ao IPVA, tendo em vista que, ao dispor que “na data da efetivação do respectivo registro no órgão competente deverá ser creditado, à conta dos municípios, 25% do montante do crédito tributário extinto”, interfere no sistema constitucional de repartição do produto de arrecadação do IPVA (50%). 2. Deferimento da suspensão cautelar do § 3º do art. 4º da L. 11.475/2000 (“Os títulos recebidos referentes às parcelas pertencentes aos municípios, prevista no inciso IV do art. 158 da Constituição Federal, serão convertidos em moeda, corrente nacional e repassados a esses, pela Secretaria da Fazenda, no dia do resgate dos certificados”), pois a norma deixa ao Estado a possibilidade de somente repassar aos Municípios aos 25% do ICMS só quando do vencimento final do título, que eventualmente pode ter sido negociado. V – Precatório e cessão de crédito tributário: plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 100, da CF, pelos arts. 5º e seu parágrafo único e 6º, ambos da lei impugnada, que concedem permissão para pessoas físicas cederem a pessoas jurídicas créditos contra o Estado decorrentes de sentença judicial, bem como admitem a utilização destes precatórios na compensação dos tributos: deferimento da suspensão cautelar dos mencionados preceitos legais. VI – Licitação (CF, art. 37, XXI)- não ofende o dispositivo constitucional o art. 129 da L. 6.537/73 c/ a red. L. 11.475/000- que autoriza a alienação dos bens objetos de dação por valor nunca inferior ao que foi recebido e prevê a aquisição de tais bens município, mediante o pagamento em prestações a serem descontadas das quotas de participação do ICMS. VII – Demais dispositivos cuja suspensão cautelar foi indeferida (BRASIL, 2006).

Portanto, o instituto da transação tributária previsto pelo CTN não se enquadra nas limitações impostas pelo art. 150, § 6º da Constituição Federal de 1988, de que: é vedado à União, aos Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Os entes da federação, por serem titulares da competência tributária -art. 155 e art. 156 da CF/880-, estão autorizados a celebrarem a transação tributária diante de previsão legal em âmbito estadual ou municipal. É permitido à autoridade administrativa celebrar transação mediante relativo discricionarismo administrativo, atendendo as condições, oportunidades e conveniências, facultados por lei e dentro dos limites e requisitos também por ela prenunciados.

Apesar de determinação expressa pelo art. 841 do Código Civil, no sentido de que apenas é possível transacionar mediante direitos patrimoniais de caráter privado, tal instituto não é alheio ao direito público. O art. 3º do Código Tributário Nacional, ao apresentar a definição de tributo o vincula à lei subjugando-o às disposições da mesma, por sua vez, o art. 171 do CTN, faculta à autoridade administrativa realizar a transação.

Ainda que o instituto da transação tributária possa suscitar o questionamento acerca da possibilidade de ocorrer mitigação do interesse público em face da transação fiscal, fato é que, tal instrumento privado tornou-se de relevância singular para alcançar o interesse público de arrecadação do passivo tributário no Brasil, pois apresenta condições mais reais para o contribuinte.

4.2 A NOVA LEI GERAL DE TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – LEI 13.988/20

O princípio da legalidade estrita previsto no art. 150, I da Constituição Federal de 1988, afirma ser necessário a existência de lei que estabeleça a exigência ou o aumento de tributos. Logo, sustenta a necessidade de haver lei específica que regulamente e delimita a materialidade e o procedimento a ser empregado, assim como, determine a abrangência das suas implicações e ritualização.

Sabe-se que o poder de transigir ou de renunciar não se configura se lei não o prevê. Embora o instituto da transação esteja previsto pelo Código Tributário Nacional desde 1966, a transação tributária fora regulamentada através da Medida Provisória nº 899 de 2019 que foi convertida na Lei 13.988/2020.

Em 14 de abril de 2020 fora publicada a Lei 13.988, que regulamenta o instituto da transação tributária, a qual estabelece condições para que a União, suas autarquias e fundações realizem a transação resolutiva de litígio para cobranças de créditos da Fazenda Pública de créditos tributários não judicializados. Pontua-se que a MP previa a possibilidade de transação a partir da utilização de precatórios, contudo foi excluído pela Lei 13.988/2020.

A referida lei de transação tributária tem aplicabilidade apenas em âmbito federal, aplicável aos processos ligados à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ligados à Procuradoria da Fazenda Nacional. São legitimados a propor a transação a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Procuradoria Geral Federal, Procuradoria Geral da União e o devedor.

Não há disciplina acerca da transação envolvendo Estados, Distrito Federal e Municípios, pois é de responsabilidade de cada ente federativo editar sua própria lei. Pontua-se que a União, suas autarquias e fundações federais não são obrigadas a realizarem a transação, esta que é um juízo de oportunidade e conveniência, assim como é solução pacífica dos conflitos através de acordo.

São débitos abrangidos pela lei em comento: a dívida ativa e os tributos da União, cuja inscrição, cobrança e representação sejam de responsabilidade da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), conforme estabelece o art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Tem-se igualmente a dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais, cuja inscrição esteja ao encargo da PGFN e aos créditos cobrados pela Procuradoria Geral da União, sem mácula ao que se encontra disposto na Lei nº 9.469/97.

A lei aplica o instituto da transação tributária inclusive para os créditos não judicializados que estejam sob a administração da Receita Federal, ou seja, aqueles inferiores ao montante de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), que são considerados de pequeno valor. O art. 171 do CTN irá disciplinar a transação de créditos de natureza tributária.

Há duas modalidades de propostas disponíveis ao contribuinte que podem ser realizadas. A primeira delas é a proposta individual, na qual o contribuinte entra em contato com a Procuradoria da Fazenda através dos meios por ela disponibilizados e realiza a sua proposta individual, informando os meios para extinção. A proposta por adesão ocorre mediante disponibilização de edital classificatório de dívidas, portanto, implica na aceitação pelo devedor de todas as condições explanadas em edital.

Na hipótese de o acordo de transação judicial ou extrajudicial envolver dívidas parceláveis ou em moratória, aplicar-se-á a disposição do Código Tributário Nacional – incisos I e VI do caput do art. 151- de suspensão do crédito tributário, logo, a exigibilidade da cobrança restará suspensa.

Ocorrerá a rescisão da transação já realizada mediante: (i) descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos; (ii) a constatação, pelo credor, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração; (iii) a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente; (iv) a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação; (v) a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito; (vi) a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; ou (vii) a inobservância de quaisquer disposições desta Lei ou do edital.

Tais situações implicam no retorno da ação judicial em face do contribuinte, motivo pelo qual este é notificado da incidência de alguma das hipóteses supracitadas para que apresente impugnação no prazo de 30 (trinta) dias. Impugnação esta que deverá seguir as disposições da Lei do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784/99).

Em sendo praticado vício sanável, permite-se a regularização do mesmo em igual prazo de 30 (trinta) dias, com a finalidade de salvaguardar a transação em todos os seus termos. Em caso de não ser possível sanar o vício e ocorrer a rescisão da transação, os benefícios concedidos serão afastados e acarretará em cobrança integral da dívida, observados os valores já pagos.

Defronte da rescisão da transação, restará vedado a formalização de nova transação, mesmo relativa a débitos distintos, pelo período de 2 (dois) anos a contar da data de rescisão. No tocante à extinção do acordo de transação tributária, esta ocorrerá mediante integral descumprimentos das condições previstas no respectivo termo.

O artigo 11 da lei em questão prevê descontos nas multas, juros de mora e encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

De caráter indiscutível, as multas de natureza penal não podem ser transacionadas, assim como o instituto da transação tributária igualmente não pode pactuado com pequenos e médios empresários, conforme previsão do art. 5º, II, a, b, da Lei 13.988/2020:

Art. 5º É vedada a transação que:

I - reduza multas de natureza penal;

II - conceda descontos a créditos relativos ao:

Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), enquanto não editada lei complementar autorizativa;

Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), enquanto não autorizado pelo seu Conselho Curador; (BRASIL, 2020).

Ao analisar o histórico das dívidas tributárias e não tributárias do Brasil, percebe-se que os encargos aplicáveis no valor do débito tornam o pagamento da dívida por vezes impraticável para a realidade dos contribuintes. Vejamos a aplicação dos encargos pela jurisprudência pátria:

PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. AUTARQUIA FEDERAL. CRÉDITOS INSCRITOS NA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. APLICABILIDADE DO ENCARGO DE 20% (VINTE POR CENTO) INSTITuíDO PELO DECRETO-LEI N. 1.025/69. POSSIBILIDADE 1. A jurisprudência desta Corte possui o entendimento de que há possibilidade de incidência de **encargo legal de 20% (vinte por cento)**, previsto no Decreto-Lei n. 1.025/69, nas Execuções Fiscais propostas contra autarquias. 2. Recurso especial a que se nega provimento (BRASIL, 2016).

Dentre as diretrizes especiais trazidas pela Lei 13.988/2020, tem-se a possibilidade do contribuinte realizar o pagamento do tributo em até 84 (oitenta e quatro) meses – art. 11, §2º, III- meses e reduzir as multas em até 50% (cinquenta por cento) – art. 11, §2º, II-. Contudo, em sendo o sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução poderá ser de 70% (setenta por cento) e o prazo para efetuação do pagamento, pode ser até 145 (cento e quarenta e cinco) meses (BRASIL, 2020).

Relativo às propostas de transação que versem acerca da redução do valor do crédito, a redução aplicada não poderá ter o percentual abaixo do aplicado nas multas e juros de mora relativos aos créditos a serem transacionados.

Em atenção aos arts. 389 a 385 do Código de Processo Civil, uma vez pactuada a transação entre os componentes da relação jurídico tributária, há a confissão por parte do contribuinte irretratável e irrevogável dos créditos afetados pelo instituto da transação.

Sabe-se que a válvula propulsora que fez originar a Lei 13.988/20 foi a necessidade de se reduzir o passivo tributário brasileiro, diante disso o referido instituto apresenta várias modalidades para sua efetivação. Tem-se, portanto, que “poderão ser aceitas quaisquer modalidades de garantia previstas em lei, inclusive garantias reais ou fidejussórias, cessão fiduciária de direitos creditórios, alienação fiduciária de bens móveis, imóveis ou de direitos, bem como créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado” (BRASIL, 2020).

É imperioso ressaltar que a mera propositura de transação não tem o condão de suspender a exigibilidade dos créditos tributários que por ela forem abarcados, tampouco suspende o andamento das respectivas execuções fiscais. Todavia, resta a possibilidade de, mediante convenção das partes, ocorrer a suspensão do processo.

No termo da transação constará, nos casos que lhe couberem, a anuência das partes para fins da suspensão convencional do processo – art. 313, II do CPC/2015-, até atingir a extinção do crédito, seja pela efetivação dos termos pactuados ou mediante eventual rescisão.

Em âmbito de contencioso administrativo de pequeno valor, ao serem observados o contraditório, a ampla defesa e a vinculação aos entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ocorrerá o julgamento em última instância por órgão colegiado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aplicado o disposto no Decreto nº 70.235/72, de forma exclusivamente subsidiária.

Outra modificação trazida pela Lei 13.988/20, refere-se à questão do fim do voto de qualidade no Conselho Administrativo de Recurso Fiscais (CARF). Defronte a vigência da nova lei, nos casos que ocorrerem empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, a decisão será favorável ao contribuinte sem que haver a necessidade do voto de desempate.

Tal panorama divide opiniões no cenário atual, tendo em vista que, havia a previsão no Decreto 70.235/72 de que o voto de qualidade deveria ser dado pelo representante do Fisco em caso de empate e com a referida modificação alega-se que seria motivo para a diminuição da arrecadação federal, motivada pela crise global que atualmente de encontro em decorrência da pandemia no COVID-19.

O Ministério Público Federal (MPF) levou a referida temática ao Supremo Tribunal Federal (STF) por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6399, a qual, com pedido de medida cautelar, pugnou pela suspensão imediata do art. 28 da Lei 13.988/2020, ao alegar vício no processo legislativo.

Nos casos que forem aceitas as propostas de transação tributária, não implicará em novação dos créditos que tenham sido dela objeto de tratamento, fato este expressamente previsto no art. 12, §3º da Lei 13.988/20.

O instituto da transação tributária configura-se como grande vantagem para o contribuinte e para os cofres públicos, pois, ao passo que são apresentadas formas favoráveis ao contribuinte para este quitar seus débitos tributários, o Estado o valor referente aos seus créditos e com isso a redução do passivo tributário brasileiro.

Tal mecanismo permite ao contribuinte reestruturar a sua atividade econômica e evitar a constrição de seus bens, assim como torna cada vez menos utilizado os Programas de Recuperação Fiscal (Refis). Ademais, tem-se que a forma na qual a transação é realizada acarreta na desburocratização da administração fiscal, tornando-se mais eficiente e célere a arrecadação, pois reduz as discussões administrativas e judiciais, uma vez que, ocorre aplicação da legislação tributária de forma mais homogênea.

4.3 POSIÇÕES CONTRÁRIAS À APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O instituto da transação se assemelha, em certos aspectos, com o *concordato tributário* italiano, o qual autoriza o que conhecemos por contraditório entre a autoridade fiscal e o sujeito passivo, anterior a realização do lançamento.

No *concordato tributário* após a realização dos debates, caso não haja acordo a autoridade lançará o tributo e o sujeito passivo apresentará suas defesas cabíveis, todavia, caso seja firmado acordo, ambas as partes assinarão documento denominado de *concordato fiscal*. A partir da assinatura do *concordato fiscal*, a autoridade fiscal terá a incumbência de efetuar o lançamento conforme as disposições do documento, sendo vedado ao sujeito passivo qualquer tipo de questionamento.

A transação em matéria tributária tem previsão, ainda que sem muitos detalhamentos, no art. 171 do Código Tributário Nacional. Tal instituto é posto em questionamento diante da afirmava de que o objeto do litígio possui natureza indisponível, logo, não há que se falar em concessão do mesmo, ainda que realizada pelo agente administrativo.

Aquele que se mostram contrários à transação, afirmam que a mesma acarreta em mitigação do interesse público ao não considerar a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário. Faz-se necessário compreender, entretanto, que a referida indisponibilidade abarca os interesses referente a sociedade diretamente, de forma a não abranger os interesses da Administração Pública.

O objetivo fim da administração pública não é a arrecadação de tributos em si, posto que a arrecadação detém caráter meramente instrumental utilizado para que seja cumprido o dever de promoção dos direitos fundamentais e projeto políticos legitimamente eleitos.

Porém este é um somatório de interesses individuais coincidentes em torno de um bem da vida que lhes significa um valor, proveito ou utilidade de ordem moral ou material, que cada pessoa deseja adquirir, conservar ou manter em sua própria esfera de valores.

Não obstante, o direito tributário é direcionado por diversos princípios que buscam garantir um melhor e mais justo desdobramento de suas ações, dentre eles há o Princípio da Eficiência Administrativa, o qual objetiva tornar a atuação estatal mais eficiente, no sentido de consecução do interesse público.

Há circunstâncias nas quais torna-se mais viável e benéfico para a Fazenda Pública transacionar o crédito ao invés que levar o litígio à última instância com a possibilidade de não haver recebimento do valor do crédito. Não há que se falar em realização da transação tributária

de forma a dilapidar o patrimônio público de forma desordenada, mas sim, em aplicação responsável da lei específica (Lei 13.988/2020) em todos os seus termos previamente fixados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, é possível depreender que as diversas obrigações que o Estado detém faz aumentar a sua necessidade por arrecadação, para que assim possa fornecer os serviços com qualidade para todos os cidadãos. Pelo fato dos tributos serem a maior fonte de arrecadação do Estado o procedimento para o seu recebimento precisa ser célere e eficaz.

Todavia, ao analisar todo o percurso transcorrido na tentativa de satisfazer o valor do crédito tributário nos deparamos com vários vícios, com a morosidade do judiciário (os processos de execução fiscal são os grandes responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário) e com diversas práticas dos contribuintes que tentam ludibriar o Fisco através de ocultação patrimonial, de forma a atrasar significativamente o processo de recebimento do valor dos débitos e por vezes inviabiliza-lo.

Percebe-se que, anteriormente à publicação da Lei 13.988/2020 que regulamenta a transação de créditos não judicializados, os mesmos não eram considerados relevantes, posto que não estavam regulamentados por lei específica, sendo apenas regulamentado o processo judicial de execução fiscal previsto pela Lei 6.830/80. Contudo, mediante o fator de crise global ocasionada pelo COVID-19, viu-se a necessidade de “criar” um meio alternativo eficaz para solução das controvérsias existentes.

Fora publicado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) duas portarias que tratam do tema. A portaria de nº 9917/2020 regulamenta a transação de débitos federais inscritos em dívida ativa, chamada de transação ordinária, por sua vez, a portaria nº 9924/2020 aborda especificamente a transação extraordinária, decorrente da pandemia do COVID-19.

A transação extraordinária configura-se como modalidade adicional de parcelamento, na qual o contribuinte ao concordar com o pagamento de entrada correspondente a 1% (um por cento) do valor do débito em até três parcelas, poderá dividir o resto do valor em até 81 (oitenta e um) meses.

Portanto, a transação tributária caracteriza-se pelo acordo de concessões mútuas entre as partes que objetivam o estabelecimento de prazo para a quitação e extinção de débito de natureza tributária ou não tributária. Esta é umas das grandes inovações trazidas com o advento da referida lei pois possibilita uma maior interação e compreensão entre as partes componentes do litígio.

Sabe-se que o instituto da transação não é algo novo, pois o mesmo encontra-se previsto art. 840 Código Civil de 2002, no qual estabelece a possibilidade de transacionar previamente à instauração do litígio. A Lei 13.988/2020, por sua vez, apenas admite transação no campo

federal mediante lide administrativa já instaurada. Não há que se falar, portanto, em criação de nova modalidade de transação, pois a lei apenas estabelece um momento para que as partes possam transacionar. Igualmente não há alteração no que está disposto no Código Civil a respeito da transação.

De acordo com dados divulgados pela Receita Federal do Brasil, com a publicação da Lei 13.988/2020 houve o decréscimo de R\$ 113,4 milhões na arrecadação de tributos, entre os meses de janeiro a julho de 2020, em relação ao mesmo período do ano anterior. Portanto, constata-se que a transação tributária é um novo paradigma de relacionamento entre o contribuinte e o Fisco. Analisa-se, igualmente, que o objetivo de manter a regularidade dos recolhimentos e desestimular a inadimplência fiscal está sendo alcançado.

Apesar da transação apresentar determinadas restrições quanto a determinados créditos, ainda assim, se apresenta como um meio mais favorável diante da morosidade e por vezes ineficácia das execuções fiscais. A nova política fiscal trouxe maior efetividade à administração tributária com a autocomposição, viabilizando cada vez mais a entrada imediata de recurso nos cofres públicos.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **Retificação de Certidão de Dívida Ativa**. In: VI Congresso Nacional de Estudos Tributários, São Paulo, 2009. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/20803126-Retificacao-de-certidao-de-divida-ativa.html>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

BITTENCOURT, Luiz Carlos Derbi. “**Substituição ou emenda do título executivo fiscal**”. Processo tributário, coord. Teresa Arruda Alvim, Eduardo Arruda Alvim e James Marins. São Paulo: Revista do Tribunais, 1995.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **O processo administrativo fiscal como instrumento necessário de controle de legalidade do lançamento tributário e da verificação da subsunção do fato à hipótese legal**. IBET, 2020. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/processo-administrativo-fiscal-daniela-de-andrade-braghetta/>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-002.961**. Relator: ADRIANA GOMES REGO. Brasília, DF, 04 de setembro de 2017. Brasília, 04 set. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 12 out. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1401-002.199**. Relator: LUIZ RODRIGO DE OLIVEIRA BARBOSA. Brasília, DF, 08 de maio de 2018. 2018a. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 12 out. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 2401-005.729**. Relator: ANDREA VIANA ARRAIS EGYPTO. Brasília, DF, 16 de outubro de 2018. 2018b. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 12 out. 2020

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1302-002.631**. Relator: CARLOS CESAR CANDAL MOREIRA FILHO. Brasília, DF, 11 de maio de 2018. 2018c. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 12 out. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3201-003.374**. Relator: PEDRO RINALDI DE OLIVEIRA LIMA. Brasília, DF, 07 de março de 2018. 2018d. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 12 out. 2020.

_____. **Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011**. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à

classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016). Brasília, DF, 29 set. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/decreto/d7574.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

_____. **Decreto-Lei nº 1.735, de 20 de dezembro de 1979.** Brasília, DF, 20 dez. 1979. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1735.htm. Acesso em: 27 nov. 2020.

_____. Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada (IPEA). **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal: Relatório de Pesquisa.** Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/887/1/livro_custounitario.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2020.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 13 out. 2020.

_____. **Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993.** Altera a legislação reguladora do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da união, e dá outras providências. Brasília, DF, 09 dez. 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8748.htm. Acesso em: 12 nov. 2020.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília, DF, 16 mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 12 nov. 2020.

_____. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2020. Brasília, DF, 14 abr. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>. Acesso em: 14 nov. 2020.

_____. **Portaria nº 75, de 22 de março de 2012.** Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF, 26 mar. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37602>. Acesso em: 24 out. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no Ag nº 485548/RJ.** Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 06 de maio de 2003. Diário de Justiça. Brasília, 19 maio 2003. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 13 nov. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no Resp nº 1141990/PR.** Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 14 de novembro de 2018. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, 21 nov. 2018. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 16 out. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp nº 1601124 SC 2016/0129543-0**. Relator: Ministra DIVA MALERBI. Brasília, DF, 14 de junho de 2016. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, 22 jun. 2016. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 23 out. 2020

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Extraordinário nº 1.440.639-PE**. Relator: Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 02 de junho de 2015. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, 10 jun. 2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 27 out. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 392**. Brasília, DF, 07 de outubro de 2009. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, 07 out. 2009. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdf. Acesso em: 14 nov. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 435**. Brasília, DF, 14 de abril de 2010. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, 03 maio 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.#TIT1TEMA0>. Acesso em: 14 nov. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 622**. Brasília, DF, 12 de dezembro de 2018. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília, 17 dez. 2018. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2018_48_capSumulas622.pdf. Acesso em: 14 nov. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Adi-MC nº 2405**. Brasília, DF, 06 de novembro de 2002. Diário de Justiça. Brasília, 17 fev. 2006. p. 14-56. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 13 nov. 2020.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**. 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em: 27 out. 2020.

CUSTO E TEMPO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDO PELA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Comunicados do IPEA**, 4 de jan. 2012. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf>. Acesso em: 10 out. 2020.

DIDIER JR., Freddie; CUNHA, Leonardo José Carneiro da; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil – Execução**. Vol. 5, 2^a Edição, 2010. Editora JusPODIVM.

MENDES, Frana Elizabeth. **CPC x Sistema Tributário Nacional x Lei de Execuções Fiscais: Situações de impossibilidade de substituição de depósito judicial por seguro-garantia ou fiança bancária**. In: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários, São Paulo. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/cpc-x-sistema-tributario-nacional-x-lei-de-execucoes-fiscais-situacoes-de-impossibilidade-de-substituicao-de-deposito-judicial-por-seguro-garantia-ou-fianca-bancaria-por-frana-elizabeth-mendes/>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

MINARDI, Josiane. **Direito tributário**. 5. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal. **Agravo de Instrumento nº 50230603520184040000 5023060-35.2018.4.04.0000**. Relator: ANDREI PITTEN VELLOSO. Porto Alegre, RS de dezembro de 2018. **Diário de Justiça Eletrônico**. Porto Alegre, 18 dez. 2018. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_pesquisa&seq=166%7C868. Acesso em: 12 nov. 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.