

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

AUGUSTO CESAR DA SILVA MARTHA

PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO:
AÇÕES DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE CONTRA EXECUÇÃO FISCAL
DA FAZENDA PÚBLICA

São Paulo

2022

AUGUSTO CESAR DA SILVA MARTHA

PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO:
AÇÕES DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE CONTRA EXECUÇÃO FISCAL
DA FAZENDA PÚBLICA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção
do título de Bacharel no Curso de Direito
da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR: Prof. Ms. Orlando Bortolai Júnior

São Paulo

2022

AUGUSTO CESAR DA SILVA MARTHA

PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO:
AÇÕES DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE CONTRA EXECUÇÃO FISCAL
DA FAZENDA PÚBLICA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção
do título de Bacharel no Curso de Direito
da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador:

Examinador:

Examinador:

A DEUS, por tudo, sempre.

Assim como o homem é o melhor dos animais quando perfeito ele é o pior de todos quando afastado do Direito e da Justiça (Aristóteles).

RESUMO

O presente trabalho acadêmico pretende esclarecer os conceitos e características das ações judiciais de iniciativa do contribuinte contra execução fiscal promovida pela fazenda pública como instrumento de defesa de exação tributária indevida. As peculiaridades e características intrínsecas da ação de exceção de pré-executividade como instrumento de *nulidade* do processo de execução fiscal a qualquer tempo e desde que não demande dilação probatória em face de matérias de ordem pública passíveis de reconhecimento de ofício pelo juiz. As peculiaridades da ação de embargos à execução fiscal como principal instrumento de defesa do contribuinte visando a *extinção* total ou parcial das exações da Fazenda Pública. Os esclarecimentos doutrinários e jurisprudenciais dirigidos a procedimentos em sede administrativa e em sede de processo judicial. Expõe a defesa judicial à execução da dívida ativa sob o ordenamento jurídico positivo contrastando-o com o positivado anteriormente. Conclui com a exposição das especificidades e das diferenças entre as duas espécies de ações, exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal; embasamento legal, finalidade, particularidade, garantia, prazo, concessão de efeito suspensivo, provas, recursos.

Palavras-chave: Processo Judicial Tributário. Execução Fiscal. Ações de Iniciativa do Contribuinte. Exceção de Pré-Executividade Fiscal. Embargos à Execução Fiscal.

ABSTRACT

The present academic work intends to clarify the concepts and characteristics of taxpayer-initiated lawsuits against tax enforcement promoted by the public treasury as an instrument for defense of undue tax extradition. The peculiarities and intrinsic characteristics of the action of pre-executivity exception as an instrument of *nullity* of the tax enforcement process at any time and provided that it does not require evidential dilation in the face of matters of public policy subject to recognition of the court. The peculiarities of the action of embargoes on tax execution as the main instrument of defense of the taxpayer aiming at the total or partial *extinction* of the charges of the Public Treasury. Doctrinal and jurisprudential clarifications addressed to administrative and judicial proceedings. It exposes the judicial defense to the execution of the active debt under the positive legal system, contrasting it with the previously positive. Concludes with the exposure of the specificities and differences between the two kinds of actions, except for pre-executivity and embargoes on fiscal enforcement; legal basis, purpose, particularity, warranty, term, granting of suspensive effect, evidence, appeals.

Keywords: Tax Court Process. Tax Enforcement. Taxpayer Initiative Actions. Tax Pre-Executivity Exception. Embargoes on Tax Enforcement.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
METODOLOGIA.....	12
CAPÍTULO I.....	13
1. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO	13
1.1 CONCEITO.....	13
1.2 ASPECTOS FUNDAMENTAIS	14
1.3 FORMAS E PROCEDIMENTOS.....	14
1.3.1 O DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO	16
1.4 CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – CDA	21
1.4.1 DEFINIÇÃO	21
1.4.2 CERTEZA, LIQUIDEZ, EXIGIBILIDADE	27
1.4.3 PROTESTO.....	31
1.5 INSCRIÇÃO E DÍVIDA ATIVA	32
1.5.1 EXEQUIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	33
1.6 CERTIDÃO NEGATIVA	38
1.7 CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA	41
CAPÍTULO II.....	44
2. EXECUÇÃO FISCAL	44
2.1 CONCEITO.....	44
2.2 PRIVILÉGIOS DA FAZENDA PÚBLICA	51
2.3 PRESCRIÇÃO	56
2.3.1 INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO	66
2.3.2 SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO	67
2.3.3 PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE	71
2.4 GARANTIA DA EXECUÇÃO.....	73
2.5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO.....	80
2.5.1 PENHORA.....	84
2.5.1.1 REGISTRO DA PENHORA	86
2.5.1.2 PREVENÇÃO CONTRA A FRAUDE DE EXECUÇÃO.....	87
2.6 INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	91
2.6.1 HIPÓTESE DE DESCONSIDERAÇÃO DIRETA.....	98
2.6.2 HIPÓTESE DE DESCONSIDERAÇÃO INVERSA.....	98
2.7 EMBARGOS DE TERCEIRO	99
2.7.1 LEGITIMADO ATIVO.....	101
2.7.2 LEGITIMADO PASSIVO	104

CAPÍTULO III	106
3. AÇÕES DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE CONTRA EXECUÇÃO FISCAL DA FAZENDA PÚBLICA..	106
3.1 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE À EXECUÇÃO FISCAL	106
3.1.1 EMBASAMENTO LEGAL.....	106
3.1.2 LEGITIMADOS	106
3.1.2.1 LEGITIMADO ATIVO	106
3.1.2.2 LEGITIMADO PASSIVO	107
3.1.3 PRAZO	108
3.1.4 JUÍZO COMPETENTE	109
3.1.5 FINALIDADE	109
3.1.6 PARTICULARIDADES	110
3.1.7 CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO.....	113
3.1.8 MATÉRIAS DE ORDEM PÚBLICA	114
3.2 EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL	116
3.2.1 EMBASAMENTO LEGAL.....	116
3.2.2 LEGITIMADOS	118
3.2.2.1 LEGITIMADO ATIVO	118
3.2.2.2 LEGITIMADO PASSIVO	118
3.2.3 PRAZO	119
3.2.4 GARANTIA.....	120
3.2.5 JUÍZO COMPETENTE	120
3.2.6 NOME E QUALIFICAÇÃO DO EMBARGANTE E DO EMBARGADO	121
3.2.7 PARTICULARIDADES	122
3.2.8 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS	122
3.2.9 CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO.....	125
3.2.10 MATÉRIAS DE ORDEM PÚBLICA	130
3.3 ESPECIFICIDADES E DIFERENÇAS ENTRE AÇÃO DE EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE E AÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL	132
3.3.1 EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE	132
3.3.1.1 EMBASAMENTO LEGAL:.....	132
3.3.1.2 FINALIDADE:	132
3.3.1.3 PARTICULARIDADE:	132
3.3.1.4 GARANTIA:.....	133
3.3.1.5 PRAZO:	133
3.3.1.6 CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO:.....	133
3.3.1.7 PROVAS:	133

3.3.1.8 RECURSOS:	133
3.3.1.8.1 AGRAVO DE INSTRUMENTO, CONTRA DECISÃO INTERLOCUTÓRIA.	133
3.3.1.8.2 APELAÇÃO, CONTRA SENTENÇA PROLATADA.	133
3.3.2 EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.	133
3.3.2.1 EMBASAMENTO LEGAL:	133
3.3.2.2 FINALIDADE:	133
3.3.2.3 PARTICULARIDADE:	134
3.3.2.4 GARANTIA:	134
3.3.2.5 PRAZO:	134
3.3.2.6 CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO:	134
3.3.2.7 PROVAS:	134
3.3.2.8 RECURSOS:	134
CONCLUSÃO	135
REFERÊNCIAS	138

INTRODUÇÃO

A fonte de recursos do Estado brasileiro para custear as despesas da máquina administrativa provém da arrecadação dos tributos instituídos por cada ente federativo segundo o *delineamento de competências previsto no texto da Constituição Federal de 1988*, mais precisamente no Título VI – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional; Art. 145 ao Art. 169.

São cerca de 100 espécies de tributos distribuídas entre impostos, taxas e contribuições, instituídas por 26 Estados, 1 Distrito Federal, 1 Distrito Estadual de Fernando de Noronha e 5.568 municípios distribuídos em um território com dimensão continental. Cada ente federativo dotado com maior ou menor grau de instrução acadêmico-escolar, recursos naturais, humanos e tecnológicos administrados segundo os usos, costumes, crenças, vocações e capacidades locais e regionais. Todos, necessariamente, compelidos a buscar receitas tributárias para atender suas necessidades sociais: saúde, educação, moradia, transporte etc. em plena dinâmica do desenvolvimento econômico regido por políticas públicas federal, estaduais e municipais.

No polo ativo da exação tributária, desde que respeitadas as competências político-administrativas distribuídas pela Constituição Federal a cada ente federativo, o limite da criatividade de cada governante para instituir ou majorar e arrecadar tributos é o céu. A necessidade de recursos financeiros das Fazendas Públicas deve ser crescente e incessante para atender às demandas das necessidades humanas ilimitadas decorrentes do crescimento demográfico.

No polo passivo encontra-se o contribuinte, fonte geradora de recursos tributários exigidos pelo ente estatal.

Nesse contexto, não raras as vezes é atribuída ao sujeito passivo obrigação tributária mais do que devida ou, o que é pior, indevida.

Desde a constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento até sua inscrição em Dívida Ativa da Fazenda Pública em decorrência de inadimplemento o contribuinte tem possibilidade de se defender administrativamente por longo período de tempo sem ter de recolher qualquer valor aos cofres públicos.

A Certidão de Dívida Ativa emitida pela Fazenda Exequente decorrente do inadimplemento do débito tributário pelo sujeito passivo em sede administrativa é título executivo extrajudicial o qual lhe permite buscar em sede judicial a satisfação forçada do crédito tributário mediante constrição de bens e rendas do executado em ação de execução fiscal.

Nesse contexto, o sujeito passivo dispõe de dois instrumentos judiciais de defesa em face da ação de execução fiscal oposta pelo Fazenda Pública; ação de exceção ou objeção de pré-executividade e ação de embargos à execução fiscal.

A presente monografia objetiva demonstrar as especificidades e diferenças dessas ações e seus respectivos manejos frente à execução fiscal.

METODOLOGIA

O presente estudo será desenvolvido através de pesquisa bibliográfica, legislações, jurisprudências e veículos de comunicação especializados; revistas, jornais e *sites* na *internet*.

As análises utilizadas serão a temática e a interpretativa, a depender do conteúdo analisado.

Os métodos de pesquisa predominantemente utilizados serão: o método dedutivo, que é o processo mental por intermédio do qual, partindo de dados genéricos existentes e já previamente aceitos, extraímos os outros, que de forma lógica e coerente nos levam a uma conseqüente conclusão de caráter específico; o método analítico, a partir do qual se desenvolve a análise textual e temática dos dados, para se alcançar interpretação clara e objetiva; e o método comparativo, em que se compara fontes, legislações alienígenas e as possíveis formas jurídicas de solução do problema.

O procedimento para coleta dos dados iniciou-se com pesquisas bibliográficas, doutrinárias, nos textos de livros, revistas, jornais e artigos publicados em diversos meios de comunicação e na legislação.

Posteriormente os dados coletados serão avaliados, analisados, interpretados e em seguida será elaborada a redação final do texto.

CAPÍTULO I

1. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

1.1 Conceito

Iniciamos definindo a palavra processo a partir de dicionário de língua portuguesa.

Genericamente, trata-se de substantivo masculino que define a maneira de se fazer alguma coisa. Ação contínua e prolongada que expressa continuidade na realização de determinada atividade.¹

Juridicamente, *ação judicial*; procedimentos praticados por um órgão judicial para solução de litígio entre as partes; *autos*, aquilo que se apresenta para instrução e julgamento de uma lide, um caso; *andamento*, em que há uma sequência constante cujos procedimentos apresentam certa unidade ou se desenvolvem de modo regular.²

Processo Judicial. S. m. (Lat. *processus* = marcha, progresso; na acep. específica, *causa, iurgium, lis.*) Dir. Proc. Formalização da pretensão (ação) por meio da qual o interessado provoca a prestação jurisdicional, alegando violação de direito subjetivo protegido por norma de direito objetivo. Pressupõe formalização de uma pretensão jurídica perante órgãos do Poder Judiciário ao qual é reservada a competência constitucional para a solução definitiva de conflitos de interesses entre particulares ou entre estes e o Poder Público (SIDOU, 2016).

Processo Tributário é gênero do qual decorrem duas espécies. *Primeira*, Processo Administrativo Tributário. Proposto perante órgãos competentes da administração pública legalmente responsável. Quando o resultado final consiste na resolução de um conflito, em âmbito administrativo, entre o cidadão e a Administração Pública, a apontada participação dos interessados deve ocorrer em contraditório (CF/88, art. 5º, LV). *Segunda*, Processo Judicial Tributário. Proposto perante o Poder Judiciário para que este preste a tutela jurisdicional na solução de conflito entre a Fazenda Pública e o cidadão. É o instrumento utilizado pelo Fisco com vistas à realização da pretensão estatal na exação de tributos decorrentes do cumprimento de

¹ DICIO. *Dicionário online de Português*. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/processo/>. Acesso em: 21 de março de 2022.

² *Idem*.

obrigação principal e/ou acessória quando se tornarem infrutíferas as pretensões em sede do Processo Administrativo Tributário. As normas do direito processual tributário são derivadas do direito processual aplicadas em sentido estrito. Trata da execução do crédito apurado pelo Fisco, da penhora de bens, da interposição de embargos pelo contribuinte, ou da propositura de ação para anular o lançamento, para obter a restituição de tributos pagos indevidamente etc. Em suma, o Processo Judicial Tributário visa à solução de conflitos entre Fisco e contribuintes no âmbito do Poder Judiciário tendo por objeto causas decorrentes de exações tributárias em pecúnia ou de cumprimento de obrigações acessórias não satisfeitas em sede de Processo Administrativo Tributário (MACHADO SEGUNDO, 2018a, 2018b, grifo nosso).

1.2 Aspectos fundamentais

O processo judicial tributário é destinado ao exercício da função jurisdicional. A ele tanto podem recorrer contribuintes, com o fito de obter o controle jurisdicional dos atos da administração tributária, após sucumbirem no processo administrativo fiscal, ou mesmo antes, prescindindo deste; como também o Fisco, com a finalidade de receber compulsoriamente o crédito tributário não pago (execução fiscal), ou assegurar-lhe o pagamento ulterior (cautelar fiscal). Terceiros podem, também, valer-se do processo judicial tributário por meio de ações coletivas; ação popular, ação civil pública. O Fisco, em regra, não se pode valer de ações de conhecimento, no âmbito do processo judicial tributário, mas somente da execução fiscal e da cautelar fiscal. A Administração Pública, de uma maneira geral, constitui seus próprios títulos executivos, unilateralmente. É desnecessário, portanto, buscar o Poder Judiciário para constituí-los, em uma ação de conhecimento. Decisões proferidas em âmbito do processo administrativo fiscal, por seu turno, são sempre do próprio Fisco, razão pela qual este não pode recorrer ao Judiciário para pugnar pelo seu desfazimento (MACHADO SEGUNDO, 2018b).

1.3 Formas e procedimentos.

Embora não exista um Direito Processual Tributário autônomo e distinto do Direito Processual Civil, do Direito Administrativo ou do Direito Constitucional, em razão da unidade do sistema normativo, a realidade em face da qual se desenvolve o

processo tributário é diferente daquela subjacente a um processo no qual litigam sócio e sociedade, servidor público e administração, contratante e contratado. Os procedimentos são atividades típicas de Estado aplicados pelos poderes Legislativo, Executivo, Judiciário na realização de seus respectivos atos. São adstritos à competência dos órgãos estatais, e somente deles, por isso, não admitem participação de interessados estranhos às funções estatais. Os meros procedimentos que antecedem a prática de alguns atos administrativos, a exemplo de lançamentos, reconhecimentos de imunidades ou isenções, o deferimento de compensações etc., estes não têm por fim resolver um conflito de interesses. Pelo contrário, constituem mera sequência de atos logicamente encadeada, mas cujo fim não é resolver um conflito, nem viabilizar a participação dos interessados, mas apenas operacionalizar a prática de atos administrativos típicos, atos inerentes à atividade do Poder Executivo. Tais procedimentos, exatamente porque não contam com a participação dos interessados como forma de legitimar a formação do resultado final, nem têm por fim resolver um conflito de interesses (conflito que asseguraria tal participação sob a forma de um contraditório), não são processos no sentido estrito do termo. Sua finalidade é tão somente a de viabilizar um maior controle e propiciar melhor organização da atividade administrativa, não se submetendo por isso a princípios como o da ampla defesa e do contraditório durante o seu trâmite, nem ao princípio do devido processo legal em seu aspecto substancial mais comum. Essa é a razão pela qual se diz que o contribuinte pode defender-se do auto de infração contra si lavrado, mas não tem, necessariamente, oportunidades de defesa antes da feitura do lançamento, em face da mera fiscalização em seu estabelecimento, por exemplo, até porque o procedimento de fiscalização tem por fim uma mera conferência do cumprimento espontâneo da norma tributária, e não a solução de uma lide. Lide poderá haver em momento posterior, se for o caso, na hipótese de ser efetuado um lançamento. É por isso que se diz que, no âmbito do processo tributário em sentido amplo, têm-se, nos meros procedimentos, garantias constitucionais em grau mínimo; nos processos administrativos, garantias constitucionais em grau intermediário e, no processo judicial, em grau máximo (MACHADO SEGUNDO, 2018b).

1.3.1 O duplo grau de jurisdição

É a possibilidade legal que as partes têm de buscar num segundo órgão julgador a retificação ou a reversão de uma decisão anteriormente desfavorável. Segundo o princípio do *duplo grau de jurisdição*, a parte insatisfeita com determinada decisão tem direito a recorrer a um segundo órgão julgador, com idêntico poder e amplitude de conhecimento do órgão recorrido, para que este dite nova decisão substitutiva da precedente (MACHADO SEGUNDO, 2018b, grifo nosso).

Segundo Sabbag (2017b, p. 1.217, grifo do autor), [...] a decisão

monocrática não está imune a erros e imprecisões, e seu reexame visa exatamente tranquilizar o jurisdicionado, quer ratificando o entendimento da sessão de julgamento *a quo*, quer alterando-lhe a essência, por inovadora visão do órgão colegiado *ad quem*.

Cabe ressaltar que em sentença desfavorável à Fazenda Pública de qualquer ente federativo, União, Estados, Distrito Federal, Municípios, incluindo suas respectivas autarquias e fundações de direito público, é imperativo, *salvo as exceções previstas nos §§ 3º e 4º do Art. 496 do CPC/2015*, o reexame por tribunal, em duplo grau de jurisdição, da decisão havida em primeira instância. Trata-se da Remessa Necessária prevista no Art. 496 do Código de Processo Civil de 2015 (WAMBIER, 2015, grifo nosso):

Art. 496. Está sujeita ao *duplo grau de jurisdição*, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I - proferida contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público;

II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução fiscal.

§ 1º Nos casos previstos neste artigo, não interposta a apelação no prazo legal, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, e, se não o fizer, o presidente do respectivo tribunal avocá-los-á.

§ 2º Em qualquer dos casos referidos no § 1º, o tribunal julgará a remessa necessária.

§ 3º Não se aplica o disposto neste artigo quando a condenação ou o proveito econômico obtido na causa for de valor certo e líquido inferior a:

I - 1.000 (mil) salários-mínimos para a União e as respectivas autarquias e fundações de direito público;

II - 500 (quinhentos) salários-mínimos para os Estados, o Distrito Federal, as respectivas autarquias e fundações de direito público e os Municípios que constituam capitais dos Estados;

III - 100 (cem) salários-mínimos para todos os demais Municípios e respectivas autarquias e fundações de direito público.

§ 4º *Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em:*

I - súmula de tribunal superior;

II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

IV - entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa.

Embora o Art. 496, inciso II, do CPC/2015 faça menção somente a embargos à execução fiscal, o STJ reconheceu a necessidade de *tratamento similar aos embargos e à exceção de pré-executividade*, tendo assentado o seguinte, no julgamento do REsp. 1.415.603/CE (THEODORO JÚNIOR, 2016d, grifo nosso).

Segundo Wambier (2015, p. 1.202, grifo e aspas da autora):

[...] 7. Hipótese de cabimento. Sentença que acolhe embargos à execução fiscal. A sentença que julga procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução fiscal está sujeita à remessa necessária. Mesmo que o acolhimento aos embargos seja parcial, há remessa necessária.

7.1. Sentenças no processo de conhecimento que formem título executivo contra a Fazenda Pública. A remessa necessária ocorre relativamente à sentença proferida contra a Fazenda Pública. Enquanto o inc. I do art. 496 refere-se ao processo ou à *fase de conhecimento*, seu inc. II diz respeito aos embargos acolhidos em *execução fiscal*. Em todos os casos, a sentença é contrária à Fazenda Pública. Então, por que não estabelecer, numa regra única, sem destaques, que haveria remessa necessária em relação a qualquer sentença proferida contra a Fazenda Pública? Havendo a ressalva no inc. II, questiona-se: há remessa necessária de sentença proferida em embargos à execução não fiscal? O inc. I abrange realmente apenas as sentenças proferidas no processo ou na fase de conhecimento ou apanha, também, aquelas exaradas em embargos à execução que não seja fiscal? Sendo os embargos à execução um processo cognitivo, despontou o entendimento de que a remessa estendia-se a todo e qualquer processo de conhecimento, alcançando, inclusive, as sentenças proferidas em embargos à execução *não* fiscal. Assim, por exemplo, vencida a Fazenda Pública em ação de conhecimento e, depois da remessa necessária, sobrevindo o trânsito em julgado, daí se seguindo cumprimento da sentença, impugnada pela Fazenda, o julgamento que lhe seja desfavorável estaria sujeito à remessa? Não, porque a decisão que rejeitar a impugnação é interlocutória, não havendo remessa necessária. Ainda quando se tratar de embargos à execução não fiscal, também não há remessa necessária; esta só existe em embargos à execução fiscal.

7.2. *Sentença que acolhe exceção de pré-executividade em execução fiscal.* Se a execução fiscal for extinta, por razões de mérito, em virtude do acolhimento de exceção de pré-executividade, a sentença sujeita-se à remessa necessária, “*uma vez que a situação assemelha-se ao julgamento de procedência de Embargos do Devedor*” (STJ, REsp 1.385.172/SP, 2.^a T., j. 17.10.2013, rel. Min. Eliana Calmon, DJe24.10.2013). Caso a Fazenda Pública, com fundamento no art. 26 da Lei 6.830/1980, cancele a Certidão de Dívida Ativa e requeira a extinção da execução fiscal, não haverá remessa necessária, ainda que tenha sido ajuizada exceção de pré-executividade (STJ, REsp 1.415.603/CE, 2.^a T., j. 22.05.2014, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 20.06.2014).

O processo judicial tributário é regido em grande parte pelas normas gerais aplicáveis ao processo civil, que convivem paralelamente com normas especiais, a exemplo da lei de execução fiscal, Lei 6.830/80. Ao Fisco compete somente duas espécies de ação; ação de execução fiscal e ação cautelar fiscal. Portanto, não lhe compete as ações de conhecimento as quais são privativas dos contribuintes em sede judicial. Isso porque a Administração Pública, na qual o fisco é órgão integrante, tem autonomia para constituir o seu próprio crédito tributário, não necessitando de recorrer ao judiciário em ação de conhecimento. [...] Em sede judicial, tem-se o Princípio do *duplo grau de jurisdição* o qual permite que a solução de conflitos existentes entre Fisco e contribuintes possam ser demandadas judicialmente a um *segundo órgão julgador, colegiado*, com idêntico poder e amplitude de conhecimento do órgão recorrido, para que este dite nova decisão substitutiva da precedente. Com a sujeição da matéria decidida, sucessivamente, a dois julgamentos procura-se prevenir o abuso de poder do juiz que tivesse a possibilidade de decidir sem sujeitar seu pronunciamento à revisão de qualquer outro órgão do Poder Judiciário. O princípio do duplo grau, assim, é um antídoto contra a tirania judicial. [...] O princípio do duplo grau de jurisdição pressupõe dois órgãos judiciários diversos, postos em posição de hierarquia: um inferior, outro superior. A decisão proferida pelo órgão de grau inferior é revista pela decisão proferida pelo órgão de grau hierárquico superior. A segunda decisão não é necessariamente melhor que a primeira; é apenas superior, ou seja, é apenas proferida por um órgão hierarquicamente superior. [...] Não é que se tenha sempre como melhor e mais justo o julgamento de segundo grau. É que, em face da falibilidade do ser humano, não é razoável supor que o juiz seja imune de falhas no seu mister de julgar. Daí ser natural que se questione o ato judicial quanto à sua fundamentação, que, aliás, é uma condição *sine qua non* de sua validade (CF, art. 93, IX; NCPC, art. 11). [...] De outro lado, é também da natureza humana o inconformismo

diante de qualquer decisão desfavorável, de sorte que o vencido é sempre inclinado a pretender um novo julgamento sobre a matéria já decidida. Ademais, se o moderno processo justo assegura aos litigantes participar ativa e efetivamente da formação do provimento judicial, submetendo ao crivo do contraditório não só as partes, mas também o juiz, é óbvio que terá de haver um mecanismo processual que permita a crítica ou censura ao decisório que primeiro avaliou e decidiu o conflito. O julgamento da causa, portanto, não pode deixar de considerar as alegações relevantes das partes e, sob pena de nulidade, não lhe será lícito omitir na resposta adequada às arguições de fato e de direito levantadas regularmente por meio das referidas alegações. A consequência desse contraditório democrático é que o diálogo processual não pode encerrar-se no provimento do primeiro grau de jurisdição. Se assim fosse, as partes não teriam como assegurar sua efetiva participação na formação do ato decisório. O julgamento em instância única deixaria incólume a sentença afrontosa ao contraditório. Indispensável, portanto, se torna o acesso da parte prejudicada ao tribunal para demonstrar a ilegalidade do julgado abusivo pronunciado no primeiro grau de jurisdição. [...] Fala-se, nesta linha de argumentação, que “o princípio do duplo grau é, por assim dizer, *garantia fundamental de boa justiça*”. [...] A Constituição Federal de 1988 prevê três diferentes espécies de recursos: recurso ordinário constitucional (art. 102, II, e art. 105, II, da CF); recurso especial (art. 105, III, da CF); e recurso extraordinário (art. 102, III, da CF). Desses, somente o recurso ordinário constitucional garante o duplo grau de jurisdição, considerando-se que funciona excepcionalmente como uma espécie de apelação contra determinadas decisões previstas em lei, com devolução ao Tribunal competente da *matéria de fato e de direito*. Nos recursos excepcionais a devolução está limitada à matéria de direito, o que já seria o suficiente para afastá-los do duplo grau de jurisdição. Também por se tratarem de recursos de fundamentação vinculada, no qual o recorrente somente poderá alegar as matérias exaustivamente previstas em lei é correta a conclusão de afastar tais recursos do princípio do segundo grau de jurisdição. De todos os recursos previstos em nível infraconstitucional percebe-se que os únicos que são aptos a garantir o duplo grau de jurisdição são previstos como forma de impugnação de sentença. [...] O duplo grau confere o direito a um duplo julgamento. Não se trata de direito absoluto ou irrestrito, podendo ser limitado. Tanto que há causas de competência originária do STF (art. 102, 1, CF/1988), em que não há duplo grau de jurisdição. Há, porém, recursos garantidos constitucionalmente, e que não podem ser

eliminados por lei infraconstitucional (p. ex.: o recurso ordinário para o STF, art. 102, II, e para o STJ, art. 105, II, ambos da Constituição Federal). Os recursos não previstos constitucionalmente podem ser limitados pela legislação infraconstitucional. Normalmente, o duplo grau subordina-se à iniciativa da parte, sendo, portanto, uma possibilidade. Há, porém, casos em que a própria lei impõe o duplo grau (art. 496, CPC), estabelecendo a remessa necessária ou apelação de ofício. [...] Nos casos previstos no art. 496 do CPC/2015, não opera a coisa julgada, e condiciona-se a produção de efeitos a sentença senão depois de confirmada pelo tribunal. Caso os autos não sejam encaminhados ao tribunal em razão de ter sido interposta apelação, o juiz ordenará sua remessa; se não o fizer, o presidente do tribunal avocará os autos. Vê-se que, rigorosamente, necessário é o reexame, e não a remessa, pois pouco importa se o juiz remeterá os autos, ou se estes subiram porque houve recurso da parte ou porque o presidente do tribunal os avocou. [...] Parte da doutrina considera como ponto negativo o duplo grau de jurisdição por entender que recorrer a instância superior protela a entrega da tutela estatal ao cidadão e por dar margem a manobras protelatórias abusivas. Parte da doutrina defende o duplo grau de jurisdição como medida necessária à correta aplicação da tutela jurisdicional do Estado. Assim, seja por previsão constitucional ou infraconstitucional a discussão doutrinária fica circunscrita ao duplo grau de jurisdição, portanto, não há que se falar em triplo grau de jurisdição. O fato de ser possível a protelação do desfecho do processo por meio de recursos abusivos não é, por si só, um argumento para desprestigiar por inteiro o duplo grau de jurisdição. Para os abusos de direito, há sempre instrumentos coercitivos na ordem jurídica. No caso específico dos recursos, existem expedientes capazes de impedir o recurso de má-fé, ou, pelo menos, de anular suas consequências malélicas, de maneira satisfatória. Basta lembrar as multas pela litigância de má-fé, a ampliação da verba advocatícia pela sucumbência recursal, a tutela de urgência satisfativa, a supressão do efeito suspensivo, a ampliação do cabimento da execução provisória e tantos outros expedientes que inibem o uso procrastinatório dos recursos e mitigam a sua influência indesejável sobre a duração razoável do processo e a efetividade da tutela jurisdicional. (THEODORO JÚNIOR, 2016c, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b; DIDIER JR., 2016b; NEVES, 2016; MEDINA, 2015, grifo e aspas do autor).

Em sede administrativa, tem-se, também, o Princípio do duplo grau de jurisdição, denominado por alguns de duplo grau de cognição o qual faculta a revisão ou reexame do processo administrativo por autoridade administrativa hierarquicamente superior àquela que prolatou a decisão inicial. Dada a sua natureza não meramente procedimental, mas também processual, visto que propicia a participação dos interessados na formação do resultado final (que, no caso, é a solução de uma lide, um conflito de interesses), instrumentalizando o exercício de atividade com feição jurisdicional exercida de modo atípico pelo Poder Executivo, o processo administrativo submete-se também a princípios gerais do processo, tais como o devido processo legal, a ampla defesa, o contraditório, o duplo grau de jurisdição, a instrumentalidade e a economia processuais etc. Aos conflitos demandados em sede administrativa denomina-se *processo administrativo tributário*. Trata-se de atividade atípica com feições jurisdicionais exercida pelo Poder Executivo, ou seja, um viés das atividades tipicamente de administração ou executiva. Via de regra, busca-se nessa fase impugnar lançamento tributário ou qualquer outro procedimento fiscal ao largo da legalidade, requisitar restituição ou compensação de pagamentos etc. Aos conflitos demandados em sede judicial denomina-se *processo judicial tributário*. Trata-se da solução de conflitos entre Fisco e contribuintes através do Poder Judiciário. Alcança também terceiros através de ação popular, ação civil pública, ação de controle concentrado de constitucionalidade. Neste último caso, tutela-se, em tese, a ordem jurídica constitucional. Todas essas formas de “processo” têm o seu desenvolvimento disciplinado por normas jurídicas, cujo conjunto denominamos direito processual tributário, divisão que se faz aqui com propósito exclusivamente didático, tendo em vista a unidade do Direito enquanto sistema hierárquico de normas (MACHADO SEGUNDO, 2018b, grifo nosso, aspas do autor).

1.4 Certidão de Dívida Ativa – CDA

1.4.1 Definição

Dívida ativa tributária é a dívida proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Na dicção do Art. 201, da Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

O Art. 39, § 2º, da Lei 4.320/64, define o que é Dívida Ativa Tributária:

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

(...)

§ 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.

Certidão é o documento emitido pelo fisco que certifica a dívida tributária de contribuinte pessoa física ou jurídica com a Fazenda Pública. Certidão de Dívida Ativa – CDA é a Certidão da Dívida Tributária do contribuinte inadimplente. É o documento que certifica a inscrição do débito em dívida ativa. Somente após essa etapa a Fazenda Pública pode realizar a cobrança judicial de seu crédito. A CDA reporta-se ao Termo de Inscrição em Dívida Ativa (TIDA), que a precede e lhe dá sustentação. O Termo de Inscrição em Dívida Ativa (TIDA) materializa o ato de inscrição da Dívida Ativa e os requisitos que deverá conter. É o documento que formaliza a inclusão de importe tributário exigível no cadastro de Dívida Ativa. Desse termo, inserto no indigitado Livro ou assimilado em cadastro eletrônico, extrai-se a CDA – Certidão de Dívida Ativa –, um título executivo extrajudicial que deverá lastrear a ação judicial de cobrança, isto é, a Ação de Execução Fiscal, a ser proposta pelas Procuradorias (SABBAG, 2017b).

O Termo de Inscrição em Dívida Ativa (TIDA) e a Certidão de Dívida Ativa (CDA) estão previstos no Art. 202, da Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN); c/c o Art. 2º, §§ 5º e 6º, da Lei 6.830/80, Lei de Execução Fiscal (LEF), (grifo nosso):

CTN:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

LEF:

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

(...)

§ 5º - O *Termo de Inscrição de Dívida Ativa* deverá conter:

I - o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A *Certidão de Dívida Ativa* conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

A Certidão de Dívida Ativa – CDA é **título executivo extrajudicial**, conforme preceitua o **Art. 784, inciso IX, do CPC/2015** (SABBAG, 2017b, grifo do autor):

Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

IX – a *certidão de dívida ativa* da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

A omissão de quaisquer dos requisitos 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. Segundo o que dispõe o Art. 203 do CTN (grifo nosso):

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.

Entretanto, a segunda parte do Art. 203 do CTN admite a *possibilidade de a nulidade ser sanada até a decisão de primeira instância devolvendo ao sujeito passivo o prazo para a sua defesa*, ou seja, excepciona a regra desde que eventuais falhas, omissão de quaisquer dos requisitos ou o erro a eles relativo, não provoquem prejuízos ao sujeito passivo. Assim, a nulidade da CDA não deve ser declarada por eventuais falhas que não provoquem prejuízos para o executado na promoção de sua defesa. Estando o título formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o qual repousam a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se descabida a sua invalidação. O acórdão do STJ corrobora esse entendimento (SABBAG, 2017b, grifo nosso):

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. REQUISITOS PARA CONSTITUIÇÃO VÁLIDA. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. (...) 3. A pena de nulidade da inscrição e da respectiva CDA, prevista no art. 203 do CTN, deve ser interpretada *cum granu 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. (...). (AgRg no Ag 485.548/RJ, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. em 06-05-2003.

Segundo Sabbag (2017b, p. 1.354), a CDA não se confunde com título executivo cartular de Títulos de Crédito:

Com efeito, a CDA não é um título executivo cartular, corporificável em “cártula” (de Dívida Ativa), cuja validade se prenda à sua literalidade, mas, de modo oposto, um título executivo indissociavelmente vinculado ao processo administrativo em que foram apuradas a liquidez e a certeza da dívida.

Por se tratar de documento que comprova a sujeição passiva da dívida tributária não é possível alterar a pessoa do executado, contribuinte, nem substituir a CDA depois que a execução fiscal estiver em curso, salvo a correção de erros materiais. Este é o entendimento do STJ na súmula 392: “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”. [...] Eventuais erros na identificação do sujeito passivo não podem ser corrigidos por mera substituição da CDA, devendo, nesse caso, o processo de execução fiscal ser extinto, cabendo ao Fisco gerar um novo título executivo e propor uma nova ação de execução fiscal. Assim, por exemplo, se a ação de execução fiscal for proposta contra devedor falecido, não pode o Fisco simplesmente corrigir o nome do devedor na CDA, fazendo constar o espólio e requerer sua substituição. Entende o STJ que, nesses casos, o redirecionamento para o espólio só é admitido quando o falecimento do contribuinte ocorrer depois de ele ter sido devidamente citado nos autos da Execução Fiscal. Ou seja, o Tribunal admite a substituição da CDA, na hipótese de falecimento do devedor, somente quando esse evento ocorrer no curso da tramitação da Execução Fiscal e não antes do seu ajuizamento. Assim, se ajuizada execução fiscal contra devedor já falecido, mostra-se ausente uma das condições da ação, qual seja, a legitimidade passiva (MACHADO SEGUNDO, 2018b; BARROSO; OLIVEIRA; BOLDRIN, 2019, grifo e aspas do autor).

Entretanto, o próprio STJ admite precedente na situação em que havendo sucessão de empresas por incorporação, a incorporadora responde pelos débitos fiscais da incorporada, sendo possível a substituição da CDA, redirecionando-se a Execução Fiscal contra a empresa incorporadora ou prosseguir com a execução contra a empresa incorporada, em razão da confusão entre as duas empresas (incorporada e incorporadora). Nessa hipótese não teria aplicação a Súmula 392 (STJ.

Agravo Interno no Recurso Especial 1.680.199/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgamento em 12-6-2018, DJe 19-6-2018) (NUNES, 2019).

Para inclusão de nome de sócio ou de qualquer outro corresponsável na CDA é imprescindível que lhes tenha dado oportunidade de participar do processo administrativo no qual suas responsabilidades pelo crédito tributário tenham sido apuradas. [...] Cumpre notar que, para inserir o nome de um sócio, ou de qualquer outro corresponsável, em uma CDA, é preciso que se tenha dado a ele a oportunidade de participar do processo administrativo correspondente, no qual a sua responsabilidade foi apurada. Afinal, a CDA é um “espelho” do que se apurou no processo administrativo, pelo que, se nele nada foi apurado ou afirmado em torno de uma possível corresponsabilidade, a CDA não pode agasalhar o nome de terceiros a esse título. Confira-se, a propósito, o que o STF decidiu no RE 608426, DJe-204, publicado em 24.10.2011. O art. 4º da Lei nº 6.830/80 dispõe que a execução poderá ser promovida não apenas contra o devedor, mas também contra: o fiador; o espólio; a massa; o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado; e os sucessores a qualquer título. [...] O devedor é aquele contra o qual houver sido constituído o crédito, ou seja, aquele originariamente responsável pelo pagamento respectivo. No âmbito do Direito Tributário, pode ser tanto o contribuinte, pessoa física ou jurídica que realizou o fato imponible e, por isso, é devedora da prestação tributária dele nascida, como também pode ser o responsável, pessoa física ou jurídica que, conquanto não tenha realizado o fato gerador, esteve a ele vinculado, recebendo expressamente da lei o dever jurídico de recolher o tributo dele decorrente (CTN, Arts. 121 e 128). Pode haver, ainda, corresponsáveis, ou seja, pessoas que, solidária ou subsidiariamente, também poderão responder pelo crédito tributário executado. A corresponsabilidade, note-se, não é matéria a ser apurada na execução fiscal, mas sim em momento anterior, no bojo do procedimento preparatório do lançamento, ou do processo administrativo propriamente dito. A execução não busca o exercício da tutela de conhecimento, mas da tutela executiva. Assim, a Certidão de Dívida Ativa, como título executivo que é, deveria indicar, desde logo, o nome de todos, do devedor e dos corresponsáveis, sob pena de não poder a execução ser movida, ou “redirecionada” contra estes, posteriormente. É a lição de Humberto Theodoro Júnior: “Não sendo a execução forma de apurar responsabilidade, mas apenas de realizar créditos líquidos, certos e

exigíveis, toda execução tem por base e por limite o título executivo (CPC, art. 583). Para definir-se a legitimação passiva do executivo, portanto, não basta pesquisar quem, em tese, pode responder pela dívida. É indispensável identificar quem, concretamente, se acha vinculado ao título, já que *nulla executio sine titulo*. Assim, o espólio, a massa, o sucessor etc. poderão figurar como sujeitos passivos da execução fiscal apenas na medida em que existir Certidão de Dívida Ativa que se lhes possa opor, sem que haja questões controvertidas a apurar em torno da própria identidade do devedor originário e de sua substituição posterior. Enfim é o procedimento administrativo que precede à inscrição que enseja a oportunidade para definir quem vem a ser o devedor principal, subsidiário ou corresponsável.” (MACHADO SEGUNDO, 2018b, grifo e aspas do autor).

1.4.2 Certeza, Liquidez, Exigibilidade

Certeza, assim entendida o *andebeatur*, o que é devido, a natureza da operação inserida no título; obrigação de entregar a coisa certa ou incerta; de fazer ou de não fazer; por quantia certa. *Liquidez*, assim entendida o *quantum debeatur*, a identificação do quanto é devido. *Exigibilidade*, assim entendida quando se verificar o termo ou condição a que se sujeita o título (CPC/2015, ART. 783, 784, 806-830, grifo nosso).

A Certidão de Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Trata-se de presunção relativa, *juris tantum*, a qual pode ser ilidida por prova inequívoca do sujeito passivo ou de terceiro. É o que dispõe o Art. 204, da Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional (grifo nosso):

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é *relativa* e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Segundo Sabbag (2017a, p. 513, grifo do autor), contrariamente ao que ocorre no direito privado,

[...] a Fazenda não necessita provar a certeza e liquidez do crédito tributário para dar seguimento à execução fiscal, pois, segundo o art. 204 do CTN, combinado com o art. 3.0 da LEF (Lei 6.830/ 1980), a CDA é título líquido e certo, imediatamente exigível e tem o efeito de prova pré-constituída.

O parágrafo único do art. 204, aliás, indica que a presunção de legitimidade da dívida ativa é relativa (ou *juris tantum*), podendo ser ilidida por prova em contrário.

Nesse mesmo sentido, dispõe o Art. 3º, da Lei 6.830/80, LEF:

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

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

Essa presunção de certeza e liquidez prevista no Art. 3º da Lei 6.830/80 disponibiliza ao Fisco; União, Estados, Distrito Federal e Municípios, incluindo suas autarquias e fundações públicas, um instrumento célere para exigir do sujeito passivo a satisfação do crédito tributário. A presunção de certeza, liquidez e Exigibilidade decorre do cumprimento ao princípio da legalidade de todo ato administrativo ao qual a administração pública é obrigada a observar. [...] A Fazenda Pública não precisa provar a certeza e liquidez do crédito tributário para executar judicialmente o sujeito passivo. A CDA é título líquido, certo e imediatamente exigível, habilitando a Fazenda a pleitear o importe tributário. O Fisco prescinde, portanto, de documento estranho à CDA para provar o débito do sujeito passivo, competindo ao próprio devedor demonstrar o contrário. É o Princípio da Inversão do Ônus da Prova. Contudo, tal presunção não é *juris et de jure*, mas *juris tantum*, isto é, relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca a cargo do interessado (SABBAG, 2017b, grifo do autor).

Em sendo presumivelmente certa e líquida a dívida, inscrita e retratada na Certidão de Dívida Ativa, não há que se falar em prévio protesto para executá-la. Uma vez regularmente inscrita e cumpridos legalmente todos os procedimentos da inscrição da CDA, passa-se diretamente à exigência judicial do crédito tributário através da execução fiscal. [...] Esse caminho mais curto que instrumentaliza a CDA em título executivo extrajudicial é privilégio concedido à administração pública pelo regime jurídico administrativo em atendimento à busca da finalidade objetivada pelo interesse público. Entretanto, como veremos adiante, no item 1.4.5, a Lei 12.767/2012 incluiu o parágrafo único ao Art. 1º da Lei 9.492/97, lei de protesto, admitindo o protesto de Certidões de Dívida Ativa dos entes federados e suas respectivas autarquias e fundações públicas. [...] Quanto a essa “presunção de certeza e liquidez”, também conhecida como “presunção de validade”, “presunção de legitimidade” ou “presunção de legalidade”, porém, é importante esclarecer que a mesma somente

surge quando da inscrição em dívida ativa. Portanto, não pode ser invocada pelas autoridades administrativas de julgamento durante o processo de controle da legalidade do crédito tributário (MACHADO SEGUNDO, 2018a, aspas do autor).

Nesse sentido, já decidiu o STJ:

A inscrição em dívida ativa da Fazenda Pública é ato administrativo indispensável à formação e exequibilidade do título extrajudicial (art. 585, VII, do CPC). Consiste no reconhecimento do ordenamento jurídico de que o Poder Público pode, nos termos da lei, constituir unilateralmente título dotado de eficácia executiva (STJ. Recurso Especial 1.126.631/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 20-10-2009, DJe 13-11-2009).

Resta claro que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador do tributo e da penalidade pecuniária é da autoridade administrativa, no dizer do Art. 9º, do Decreto nº 70.235/72; e a “presunção” a qual se refere o Art. 204 do CTN pode ser afastada com simples demonstração de que a autoridade não comprovou suficientemente a ocorrência do fato gerador respectivo. [...] A liquidez da certidão de dívida ativa não inibe o executado de questionar a existência e validade do lançamento tributário, uma vez que se trata de presunção legal apenas *juris tantum*. [...] Uma vez, porém, que a constituição do crédito fazendário já passou por um procedimento administrativo que, pela lei, lhe confere a presunção de liquidez e certeza, não deve o juiz ser pródigo no deferimento de provas complexas e onerosas que se utilizam mais para embaraçar e retardar a solução do executivo fiscal do que propriamente para o exercício da justa defesa do demandado. A parte tem, portanto, que demonstrar, convincentemente, a necessidade da prova requerida para dilucidar questão relevante disputada nos autos. Nessa linha de orientação, o STJ decidiu, v.g., que “somente em face de argumentos precisos e contundentes, o juiz deve deferir a produção de prova pericial no processo executivo fiscal. Alegações genéricas não justificam a perícia. É que a CDA goza de presunção de liquidez e certeza (LEF, art. 3º e CTN, art. 204)” (STJ, 1ª T., REsp 443.173/SC, ac. 23-9-2003, DJU 13-10-2003, p. 232. No mesmo sentido, STJ, 2ª T., REsp. 651.360/SP, Rel. Min. Castro Meira, ac. 19-8-2004, DJU 4-10-2004, p. 268) (THEODORO JÚNIOR, 2016d, grifo e aspas do autor).

Segundo Sabbag (2017a, p. 513, grifo do autor), contrariamente ao que ocorre no direito privado,

a Fazenda não necessita provar a certeza e liquidez do crédito tributário para dar seguimento à execução fiscal, pois, segundo o art. 204 do CTN, combinado com o art. 3.0 da LEF (Lei 6.830/ 1980), a

CDA é título líquido e certo, imediatamente exigível e tem o efeito de prova pré-constituída. O parágrafo único do art. 204, aliás, indica que a presunção de legitimidade da dívida ativa é relativa (ou *juris tantum*), podendo ser ilidida por prova em contrário.

As presunções de certeza e liquidez do crédito tributário, embora imbuídas de relevante juridicidade, são passíveis de contestações. Assim, poderá o interessado comprovar que o procedimento ou o processo de apuração do crédito não foram regulares. Poderá também sustentar que o crédito tributário não é exigível por outros fundamentos, tais como a inconstitucionalidade da lei que exige a obrigação tributária, a ilegitimidade do devedor ou nulidades no processo de apuração, ou no próprio ato de inscrição na dívida. [...] Outra consequência da inscrição em dívida ativa é que, depois dessa etapa, as discussões judiciais sobre o crédito tributário somente se darão por meio de embargos à execução fiscal, mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória. [...] segundo o Art. 38 da LEF “Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”. [...] Esse efeito restritivo às discussões sobre o crédito inscrito tem por objetivo evitar o esvaziamento do ato de inscrição na dívida. Antes do crédito ser inscrito é facultado ao sujeito passivo ingressar com medidas judiciais que poderão suspender a exigibilidade do crédito ou até invalidá-lo. Caso não ingresse com essas medidas, depois de o crédito ter sido inscrito na dívida ativa, resta ao contribuinte se defender da execução fiscal ajuizando ação de embargos à execução ou de exceção de pré-executividade. Outra possibilidade é impugnar o ato de inscrição por meio de mandado de segurança, apontando a inexigibilidade do crédito em razão de fatores intrínsecos ou extrínsecos ao lançamento, ou ainda, a ilegalidade do próprio ato de inscrição. A ação de repetição de indébito seria utilizada na hipótese incomum de o contribuinte pagar o débito inscrito e depois pedir a restituição por discordar da cobrança inscrita. A Ação Anulatória do ato declarativo da dívida visa invalidar a dívida inscrita. Neste caso, embora o *caput* do Art. 38 da LEF exija o depósito preparatório do valor do débito, o STF decidiu através da Súmula Vinculante nº 28, publicada em 03/02/2010, que tal

exigência é inconstitucional [...] “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”. [...] Assim, com a edição da Súmula 28 do STF a exigência do depósito prévio deixou de ser condição para o ajuizamento da Ação Anulatória (MACHADO SEGUNDO, 2018a, 2018b; THEODORO JÚNIOR, 2016d, grifo nosso, aspas do autor).

1.4.3 Protesto

A definição de protesto é encontrada na Lei 9.492/97, Art. 1º, *caput*: “Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em *títulos e outros documentos de dívida*” (grifo nosso). Percebe-se, na parte final deste Art. 1º, que a definição é ampla, difusa, indefinida, quando se refere a *títulos e outros documentos de dívida*. Implicitamente, sabe-se que tais títulos e documentos são aqueles sob a tutela do Direito Privado. Isso, porque a Lei 9.492/97, Lei de Protesto, trata de institutos de Direito Privado. Entretanto, a Lei 12.767/2012 acrescentou parágrafo único a esse Art. 1º: “Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”. Assim, a Lei 12.767/2012 ao modificar a Lei 9.492/97, autorizou, expressamente, a inclusão da Certidão de Dívida Ativa (CDA), instituto típico de Direito Público, entre os títulos sujeitos a protesto sob as disposições de uma lei que trata de institutos de Direito Privado. Doutrina e jurisprudência sempre divergiram sobre a possibilidade, ou não, de levar a protesto em cartório certidão da dívida ativa. [...] O objetivo prático de se levar a protesto a CDA é permitir a inclusão do nome do contribuinte nos cadastros privados de inadimplentes, a exemplo do SPC e Serasa, e com isso coagir o devedor a realizar o pagamento. Trata-se, no caso, de um evidente desvio de finalidade, que não deveria ser permitido à luz do texto constitucional (MACHADO SEGUNDO, 2018a, grifo nosso, aspas do autor).

O protesto é instituto de Direito Privado cuja finalidade precípua é de fazer prova do inadimplemento de título executivo extrajudicial, de sorte a que o credor do título, por exemplo, de uma nota promissória, possa exigir o pagamento da dívida por parte dos chamados coobrigados; endossante, avalista etc. Ocorre, entretanto, que a responsabilidade do coobrigado é subsidiária e, por isso, há a necessidade de o credor

provar, primeiramente, que cobrou o devedor da dívida e esta não foi liquidada. Essa é a função precípua do protesto. Buscar a satisfação do crédito junto aos coobrigados, subsidiariamente, posteriormente, após comprovada tentativa infrutífera de recebimento junto ao devedor. [...] Assim, o protesto representa insitamente duas garantias. Primeira, o coobrigado somente será cobrado secundariamente após a negativa do devedor ou obrigado. Segunda, proteção à sociedade, em geral, na medida em que divulga publicamente dívida contraída e não honrada por determinado devedor. Não se pode dizer, portanto, que é preciso avisar a todos na praça de que o devedor não tem palavra, porque não pagou o tributo, já que a dívida tributária não decorre da palavra, ou da vontade (CTN, art. 3.º). [...] Esse é o fundamento pelo qual o protesto de CDA nos parece equivocado. E isso para não referir o fato de que dele, se ocorrer indevidamente, advém inúmeros danos ao contribuinte, danos que, no caso de dívidas e credores particulares, podem ser ressarcidos e indenizados com o uso dos mesmos mecanismos, o que não acontece em matéria tributária, pois não se pode protestar o precatório. Há, em suma, desigualdade adicional na forma como cidadão e Estado são tratados, no que tange aos instrumentos de que dispõe para a satisfação de suas dívidas uns para com os outros. Apesar disso, outra foi a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, para quem o protesto não configura sanção política e é instrumento legítimo para a cobrança de dívidas tributárias, ADI 5.135 (MACHADO SEGUNDO, 2018a).

Ainda, nessa linha, o STJ evidenciou que o protesto da CDA não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, porquanto subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto. Trata-se de uma ratificação da tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado, no bojo de uma publicização do Direito Privado (SABBAG, 2017).

1.5 Inscrição e Dívida Ativa

A inscrição de Dívida Ativa está prevista em três leis cujos comandos normativos são, por si sós, autoexplicativos:

- 1) Lei 4.320/64, Art. 39, § 1º:

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

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

2) Lei 5.172/66 (CTN), Art. 201:

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

3) Lei 6.830/80 (LEF), Art. 2º, §§ 3º e 4º:

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

(...)

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

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

1.5.1 Exequibilidade do crédito tributário

Exequibilidade é a capacidade atribuída por lei à Fazenda Pública para exigir judicialmente mediante ação de execução fiscal crédito tributário inscrito em dívida ativa. [...] A inscrição do crédito tributário em dívida ativa ocorre pelo inadimplemento da obrigação tributária nascida com o fato gerador. Isso quer dizer que o crédito tributário não suspenso, não extinto ou não excluído, poderá, como resposta à necessidade de cobrança judicial do sujeito ativo, ser inscrito em dívida ativa. Tal procedimento tem o condão de conferir *exequibilidade* à relação jurídico-tributária. [...] Com efeito, não se pode inscrever em dívida ativa, trazendo *exequibilidade* ao crédito tributário, se lhe falta a precedente *exigibilidade*, própria do crédito tributário constituído pelo lançamento. Se a *exigibilidade* se encontra suspensa, não há que se

falar em execução judicial ou *exequibilidade* do crédito tributário, nem mesmo em termo *a quo* para a contagem do prazo prescricional (SABBAG, 2017b, grifo nosso).

A Lei 5.172/66 (CTN), em seu Art. 142, dispõe sobre o procedimento de lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Três são as espécies de lançamentos previstas pela Lei 5.172/66:

1) Lançamento por Declaração, Art. 147 do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

2) Lançamento de Ofício, Art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

3) Lançamento por Homologação, Art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Concluído o procedimento administrativo de lançamento, a Fazenda Pública adquire pretensão de exigir do sujeito passivo o valor correspondente ao crédito tributário definitivamente constituído; pretensão de *exigibilidade* do crédito tributário. Pretensão porque a *exigibilidade* do crédito tributário poderá ser obstada pelo sujeito passivo por meio de impugnação ou outras medidas legais à sua disposição tanto em sede administrativa quanto em sede judicial (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018a, 2018b; SABBAG, 2017b, grifo nosso).

O CTN em seu Art. 151 dispõe sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

A suspensão do crédito tributário contesta a legalidade do procedimento administrativo de lançamento cuja revisão depende da própria Fazenda Pública interessada. Assim, enquanto não devolver ao sujeito passivo o lançamento revisto e com reabertura de prazo para pagamento ou nova contestação, se for o caso, não poderá proceder a inscrição do crédito tributário em dívida ativa para exigi-lo judicialmente. [...] A inscrição do crédito tributário em dívida ativa ocorre pelo inadimplemento da obrigação tributária nascida com o fato gerador. Isso quer dizer que o crédito tributário não suspenso, não extinto ou não excluído, poderá, como resposta à necessidade de cobrança judicial do sujeito ativo, ser inscrito em dívida ativa. Tal procedimento tem o condão de conferir *exequibilidade* à relação jurídico-tributária. Portanto, a dívida ativa pode ser definida como o crédito tributário inscrito. Feita a inscrição em dívida ativa, agora do débito tributário, não há mais que se falar em suspensão da *exigibilidade* do crédito tributário. A inscrição em dívida ativa impossibilita o sujeito passivo a obter certidão negativa de comprovação de regularidade com o fisco. [...] Em se tratando de tributos federais, o devedor será inscrito no Cadin, instituído pela Lei n. 10.522, de 2002. A inscrição no Cadin dificulta a obtenção de créditos e contratações com o Poder Público. [...] Outra consequência do ato de inscrição na dívida diz respeito ao art. 185 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar n. 118, de 2005. De acordo com essa norma, “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”. A alienação fraudulenta de bens ou rendas leva à anulação do negócio jurídico. O texto original do CTN previa que a fraude à execução somente ocorreria depois que o devedor tributário fosse citado da Execução Fiscal. A Lei Complementar alterou essa redação e antecipou a presunção de fraude, na medida em que o ato de inscrição previne a Fazenda de alienações posteriores de bens, o que pode comprometer o patrimônio do devedor. Nesse sentido o STJ possui o

entendimento de que, a partir de 9-6-2005, data em que entrou em vigor a Lei Complementar n. 118, de 2005, a inscrição do crédito tributário na dívida faz presumir fraudulenta a alienação de bens realizada após aquele ato. [...] Tema 290 de Recursos Repetitivos do STJ: “Se o ato translativo foi praticado a partir de 9-6-2005, data de início da vigência da Lei Complementar n. 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude”. Logo, em respeito ao princípio da irretroatividade da lei tributária as alienações realizadas antes dessa data não poderão ser consideradas fraudulentas com a simples inscrição na dívida ativa, devendo ocorrer a citação na Execução Fiscal para a caracterização da fraude. [...] Merecem destaques as disposições do Art. 185 e 185-A, ambos da Lei 5.172/66 (CTN), com redações dadas pela Lei Complementar 118/2005, cujas aplicações são subsidiárias. O Art. 185 aplica-se a partir da inscrição em dívida ativa. O Art. 185-A aplica-se na hipótese de o sujeito passivo permanecer na situação de inadimplente após ser devidamente citado para pagar a dívida nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018a, 2018b; SABBAG, 2017b; NUNES, 2019, grifo nosso, aspas do autor):

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 1º A indisponibilidade de que trata o **caput** deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o **caput** deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Segundo Nunes (2019, p. 505), “A alienação fraudulenta de bens somente poderá ficar caracterizada se o alienante, possuindo débitos tributários inscritos, realiza a venda sem reservar outros bens para a garantia da dívida fiscal”.

Nesse sentido é o entendimento do STJ:

A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.141.990/PR, da relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao rito dos feitos repetitivos, firmou o entendimento de que: a) a natureza jurídica tributária do crédito conduz a que a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (*jure et de jure*) de fraude à execução (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil); (STJ. Recurso Especial 1.654.320/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, julgamento em 4-4-2017, *DJe* 24-4-2017).

1.6 Certidão Negativa

O Art. 205 da Lei 5.172/66 (CTN) dispõe acerca da certidão negativa:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Certidões negativas consistem no documento apto a comprovar, em um determinado recorte temporal, a inexistência de débito de determinado contribuinte, de determinado tributo ou relativo a determinado período. [...] É demasiado comum ao dia a dia do contribuinte a necessidade de documento que traduza quitação fiscal, permitindo-lhe participar de licitações, obter empréstimos e financiamentos e, fundamentalmente, manter-se quite com a Fazenda. Sobre este tema, tem despontado controvertida questão no plano doutrinário: a exigência de certidões negativas de débito como requisito essencial para que o contribuinte realize atos jurídicos (SABBAG, 2017b).

Segundo Sabbag (2017a, p. 499, grifo do autor), a obtenção de certidões em repartições públicas,

independentemente do pagamento de taxas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal, está prevista na

alínea *b* do inc. XXXIV do art. 5º da CF. Há doutrinadores que consideram esta norma, aliás, como exemplo de imunidade tributária. Nota-se que o art. 205 do CTN faz menção, em seu parágrafo único, ao prazo para expedição da certidão: dez dias, e não dez dias úteis.

Entretanto, a lei citada no *caput* do Art. 205 não poderá exigir a apresentação de Certidão Negativa de Débito (CND) sem observância da *razoabilidade e da proporcionalidade*³. Não poderá comprometer desproporcionalmente direito do contribuinte. O exercício de direitos constitucionais como o direito ao trabalho e ao livre exercício da atividade econômica, por exemplo, não pode, como regra, ser condicionado à ostentação de regularidade fiscal. Deve-se atentar para a pessoalidade da situação fiscal, de modo que não se condicione a certificação da regularidade fiscal de uma pessoa à verificação da regularidade de outra. O STJ se posiciona no sentido de censurar o condicionamento da expedição de certidão para a pessoa física ao pagamento de dívida da empresa de que é sócio (PAULSEN, 2017, grifo nosso).

Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são temas recorrentes nas decisões do STJ. Vejamos um exemplo (grifo e aspas do autor):

PROCESSO

AgInt no AREsp 1798676 / SP
 AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL
 2020/0317077-0

RELATOR(A)

Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116)

ÓRGÃO JULGADOR

T2 - SEGUNDA TURMA

DATA DO JULGAMENTO

21/03/2022

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE

DJe 24/03/2022

EMENTA

³ A razoabilidade e a proporcionalidade são expressões próximas e muitas vezes utilizadas no mesmo sentido, aliás, é assim que devem ser tratadas no novo Código, ou seja, como normas de ponderação na aplicação das regras procedimentais utilizadas pelo juiz e pelo legislador. A *razoabilidade* na ação estatal justifica-se na veiculação de ações coerentes, que levem em conta o equilíbrio no binômio “meios empregados e fins alcançáveis”. A *proporcionalidade* desponta como inafastável instrumento de limitação da ação estatal, tendente a inibir o excesso de poder cometido por toda e qualquer pessoa que atue em nome do Estado (WAMBIER, 2015; SABBAG, 2017b, grifo nosso, aspas do autor).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ANULAÇÃO. ASTREINTES. CUMPRIMENTO DA SENTENÇA. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO. RECURSO CABÍVEL. APELAÇÃO. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE. INAPLICABILIDADE. PREQUESTIONAMENTO. OCORRÊNCIA.

I - Na origem, trata-se de agravo de instrumento interposto contra a decisão que indeferiu o pedido dos autores, para que o Estado fosse intimado a pagar o valor referente à multa diária fixada, caso não providenciasse o cancelamento do débito referente a auto de infração anulado nos autos de embargos à execução fiscal, no prazo de 15 dias.

II - No Tribunal a quo, a decisão foi reformada para afastar a determinação quanto à supressão das astreintes, consignando, no entanto, plausível o pedido da agravada quanto à sua redução, considerando fixada em valor excessivo, justificando o seu arbitramento em R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), de acordo com o disposto no art. 537, § 1º, I, do NCPC, respeitando-se os limites da **razoabilidade** e da **proporcionalidade**. Nesta Corte conheceu-se do agravado para dar provimento ao recurso especial e restaurar a sentença de extinção do cumprimento de sentença.

III - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o agravante impugnou os fundamentos da decisão agravada e estão atendidos os demais pressupostos de admissibilidade do agravo.

IV - Do acórdão consta que: "(...) A arguição da agravada em contraminuta, a título de preliminar, sob a consideração de não comportar agravo de instrumento e sim apelação, tendo em vista tratar-se de decisão terminativa, em que pese pertinente e fundamentada, não altera o conhecimento, uma vez que há viabilidade jurídica de admissão do princípio da fungibilidade recursal, bem como da economia processual, amplamente defendida na nova sistemática do NCPC/2015 (artigos 188 e 277), pois tem-se aplicabilidade quando a parte interessada, dentro dos elementos contidos nos autos, ante a mera irregularidade na diligência profissional, de modo que cabível seu recebimento como apelação, visto que o ato processual em questão alcançou a mesma fungibilidade daquele que deveria ter sido praticado. Destarte, salienta, ainda, que o princípio da fungibilidade recursal tem lugar desde que não haja erro grosseiro do recorrente na interposição do recurso, não se verifique sua má-fé na interposição do recurso equivocado, não resultar qualquer consequência prejudicial ao feito, como no caso dos autos, restando afastado o entendimento exarado pela agravada."

A matéria está prequestionada.

V - O acórdão recorrido não se alinha com a jurisprudência desta Corte Superior, que está orientada no sentido de que, contra a decisão que extingue o cumprimento de sentença, o recurso cabível é a apelação, e não o agravo de instrumento. Vejam-se: (AgInt no AREsp n. 1.775.815/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 4/10/2021, DJe 7/10/2021, AgInt no REsp n. 1.884.189/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 31/5/2021, DJe 2/6/2021 e AgInt no AREsp n. 1.847.057/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/8/2021, DJe 31/8/2021).

VI - Agravo interno improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

1.7 Certidão positiva com efeito de negativa

O Art. 206 da Lei 5.172/66 (CTN) dispõe acerca da certidão positiva com efeito de negativa:

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Segundo Sabbag (2017a, p. 501), de acordo com a leitura do art. 206 do CTN,

caso o sujeito passivo necessite de uma certidão negativa enquanto o crédito permanece com a exigibilidade suspensa, a Administração fornecer-lhe-á um documento chamado de certidão de regularização ou certidão positiva com efeitos de negativa.

Os efeitos da referida certidão serão idênticos ao da certidão negativa. O mesmo tipo de certidão será emitido nos casos de existência de créditos não vencidos ou em curso de cobrança executiva em que tenha havido uma penhora.

Assim, o Art. 206 do CTN dispõe sobre a denominação adotada pela doutrina: certidão positiva com efeito de negativa, na hipótese em que estando a dívida garantida ou a exigibilidade do crédito suspensa o contribuinte tem direito a obter certidão positiva com efeito de negativa para que possa praticar determinados atos da vida civil nos quais esta lhe é exigida, exatamente por proibi-los a quem não está em situação regular com o Fisco. Entre esses atos destacam-se a participação em licitações públicas, a celebração de contratos administrativos etc. (MACHADO SEGUNDO, 2018b; SABBAG 2017b).

Nesse sentido, estabelece o Art. 193 do CTN:

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

Caso o contribuinte necessite de certidão negativa, enquanto o crédito tributário estiver suspenso, a Administração emitirá um documento, denominado pela doutrina de certidão de regularização ou certidão positiva com efeitos de negativa, no qual aparecerá o crédito com exigibilidade suspensa, sendo hábil, todavia, a produzir exatamente os mesmos efeitos da certidão negativa, uma vez que o requerente não está irregular perante o Fisco. O mesmo fenômeno ocorre com a existência de créditos não vencidos ou em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetuada a penhora. [...] Efetuado lançamento de ofício e apresentada impugnação administrativa ainda pendente de julgamento, deve ser fornecida ao sujeito passivo, a rigor, certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do Art. 151, inciso III, c/c o Art. 206, ambos do CTN. Isto porque o crédito foi constituído e teve sua exigibilidade suspensa. [...] Em decisão acertada, o STJ considera que, à luz das reclamações e dos recursos administrativos interpostos tempestivamente, o crédito tributário ainda não está definitivamente constituído, e, portanto, nesses casos, determina a expedição de certidão negativa ao invés de certidão positiva com efeito de negativa (MACHADO SEGUNDO, 2018b; SABBAG 2017b):

Esta Corte pacificou entendimento no sentido da impossibilidade de recusa de expedição de Certidão Negativa de Débitos (CND), enquanto não-constituído definitivamente o crédito tributário. (STJ, 1ª T., AgRg no REsp 622.088/SC, Rel. Min. Denise Arruda, j. em 21/3/2006, DJ de 10/4/2006, p. 130).

Não obstante a clareza do Art. 205 e do Art. 206, do CTN, frequentemente o Fisco nega-se a expedir certidão positiva com efeito de negativa. Normalmente, envolvendo contribuintes com dívidas parceladas, dívidas garantidas por penhora, dívidas pertencentes à matriz ou a outras empresas do mesmo grupo, ainda que estas tenham CNPJ individuais. Face a situações do gênero, assim decidiu o STJ (MACHADO SEGUNDO, 2018b; SABBAG, 2017a):

O art. 127, II, do Código Tributário Nacional consagra o princípio da autonomia de cada estabelecimento da empresa que tenha o respectivo CNPJ, o que justifica o direito à certidão positiva com efeito de negativa em nome de filial de grupo econômico, ainda que fiquem pendências tributárias da matriz ou de outras filiais. (AgRg no AREsp 192.658-AM, rel. Min. Castro Meira, j. 23-10-2012, 2ª T.).

A Certidão Negativa de Débitos (CND) declara a não existência de débitos tributários do contribuinte com a Fazenda Pública, [...] pode ser solicitada, por exemplo, no momento da transferência de um imóvel, para fins de afastar a responsabilidade do adquirente, em relação a débitos tributários anteriores, [...] pode,

também, ser exigida quando o ente público pretende contratar o contribuinte, nas hipóteses em que a inexistência de débitos é posta como obstáculo à contratação (CF/88, art. 195, § 3º). A *Certidão Positiva de Débitos, com efeito de negativa (CPEN)*, declara a *existência de débitos tributários* do contribuinte com a Fazenda Pública. Entretanto, pode haver créditos tributários lançados contra o sujeito passivo (que, em tese, estaria “em débito”), *mas estes não serem exigíveis*, seja porque ainda não estão vencidos, seja porque está presente uma das condições suspensivas de que cuida o Art. 151 do CTN, seja porque o débito está em fase de execução, tendo sido já efetivada a penhora. Imagine-se, por exemplo, que o sujeito passivo teve contra si lavrado um auto de infração, mas apresentou impugnação administrativa ainda não julgada, ou então questionou o auto de infração em juízo, efetuando o depósito de seu montante integral, ou obteve medida liminar suspendendo sua exigibilidade. Em tais situações, deverá ser fornecida certidão positiva, na qual deverão ser arrolados os débitos existentes, bem como a causa pela qual sua exigibilidade está suspensa. Essa certidão, porém, tem todos os efeitos de uma certidão negativa tal como prevista no Art. 206 do CTN (MACHADO SEGUNDO, 2018a, grifo nosso, aspas do autor).

CAPÍTULO II

2. EXECUÇÃO FISCAL

2.1 Conceito

Na dicção de Machado Segundo (2018b, p.258, grifo nosso, aspas do autor):

O processo de execução fiscal, disciplinado pela Lei 6.830/80, é uma espécie de processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva. Isso significa que através dele não se busca o acertamento da relação conflituosa, mas sim a satisfação do direito já acertado e não adimplido, representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa. Seu papel, no âmbito tributário, é o de obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias ou fundações.) devidamente constituído, vencido, exigível e não pago.

A propósito do processo de execução, e de sua distinção em relação ao processo de conhecimento, bastante claras são as palavras de Francesco Carnelutti. Para ele (*apud* CARNELUTTI, 2000, v. 1, p. 294), no processo de execução:

“[...] não nos encontramos mais perante duas partes que reciprocamente disputam entre si a razão e um juiz que busca qual das duas a tenha na verdade, e sim perante uma parte que quer ter uma coisa e outra que não a quer dar, enquanto que o órgão do processo retira a esta para ser dada àquela.”

O processo de execução fiscal está implícito no art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

O Estado Democrático de Direito, princípio basilar adotado pela CF/88, submete os administrados e o poder público à obediência dos ditames imperativos estabelecidos pelos princípios e normas constitucionais e infraconstitucionais.

O tratamento dado à execução fiscal pela Lei 6.830/80 (LEF), lei especial, não se confunde com as disposições do Código de Processo Civil/2015, lei ordinária federal, cuja aplicação deve ser subsidiária àquela.

O procedimento a seguir na execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública é o traçado, em caráter especial, pela Lei n. 6.830, de 22-9-

1980, e não o comum previsto no novo Código de Processo Civil, muito embora seja admissível recorrer-se subsidiariamente à legislação processual geral. Uma vez, porém, que deve prevalecer a lei especial sobre a lei geral, sempre que houver conflito entre disposições da Lei de Execuções Fiscais e do novo Código de Processo Civil, a prevalência será da primeira. Em outros termos: as regras do Código de Processo Civil serão utilizadas nas execuções fiscais apenas nas hipóteses em que a solução não possa decorrer da interpretação e aplicação da norma especial (THEODORO JÚNIOR, 2016d, p. 36).

Não obstante o princípio da isonomia expresso no *caput* do Art. 5º da Carta Política de 1988, cabe-nos ressaltar que a Lei 6.830/80 sistematiza o processo de execução sob a forma de *diploma especial* atribuindo à Fazenda Pública privilégios conflitantes com o princípio constitucional. Com isso, restou ao Código de Processo Civil *aplicação subsidiária* concernente ao tema execução de Dívida Ativa da Fazenda Pública. A partir da sua vigência, em 22 de setembro de 1980, retirou-se do conteúdo do Código de Processo Civil de 1973 toda a sistematização das execuções fiscais promovidas pela Fazenda Pública. À época, por ser anterior à promulgação da CF/88, o legislador inseriu na Lei 6.830/80 privilégios à Fazenda Pública os quais atualmente são expressamente dissonantes das normas constitucionais. Contudo, o meio jurídico tinha expectativas de que a sistematização das execuções fiscais retornasse ao conteúdo do Código de Processo Civil de 2015 tornando o conjunto das normas processuais um todo completo e harmonioso. Não foi o que ocorreu. O legislador optou por preservar a independência das execuções fiscais em norma especial. Assim, ao manter as disposições da Lei 6.830/80 apartada do CPC/2015, permanecem os conflitos de isonomia com o texto constitucional quanto aos privilégios dados à Fazenda Pública em detrimento dos contribuintes, sujeitos passivos como por exemplo, interromper-se a prescrição do crédito fazendário com o simples despacho da petição inicial, sem seguir-se a citação, ou seja, *inaudita altera pars* (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b, grifo nosso).

Essa dicotomia gera indignação em alguns doutrinadores:

Quanto aos privilégios exagerados que a Lei instituiu em prol da Fazenda Pública, não se deve esquecer que no sistema democrático um dos princípios mais caros, na ordem constitucional, é o da isonomia, ou seja, o da igualdade de todos perante a lei, do qual não se deve afastar nem mesmo a Fazenda Pública, mormente quando, como é o caso do Brasil, a Administração e os particulares litigam perante uma só justiça. Por isso, o novo Código de Processo Civil está impregnado desse princípio ao longo de toda a sua regulamentação e chega, mesmo, a impor ao juiz o dever funcional de assegurar,

sempre, às partes “igualdade de tratamento”, enquanto tramitar a causa em juízo (NCPC, art. 139, I, grifo nosso).

Em matéria processual, conforme o melhor entendimento dos doutos, privilégios e prerrogativas a determinados litigantes só se toleram como exceções, quando os exigir indiscutível interesse público ou social, como se dá, por exemplo, na ampliação de prazo para defesa da Fazenda Pública, diante da notória dificuldade com que o advogado tem de lutar para obter no aparelhamento burocrático os elementos necessários à defesa do Poder Público. [...] Afastada, porém, a *ratio essendi* do tratamento privilegiado, qualquer norma processual que institua regime desigual para partes que deveriam litigar em igualdade de condições atrita com o preceito constitucional da isonomia, ao qual não se pode furtar o próprio Estado, quando se coloca numa situação em que nenhum motivo especial determina ou justifica a usufruição de privilégios e prerrogativas negados ao outro litigante. [...] Assim, apenas para exemplificar, é odiosa a discriminação que a Lei n. 6.830 faz no tocante à intimação dos advogados das partes, exigindo que a intimação do representante da Fazenda seja sempre pessoal, enquanto o do executado continuará normalmente a ser intimado pela imprensa. O mesmo se dá com a substituição de bens penhorados, que, ao executado só é permitida em casos restritos e à Fazenda é franqueada em termos amplíssimos, sem qualquer motivação ou critério. Injustificável é, outrossim, a permissão constante do texto original da Lei, contra toda a tradição de nosso direito, de interromper-se a prescrição do crédito fazendário com o simples despacho da petição inicial, sem seguir-se a citação, podendo, ainda, tornar-se perpétua a suspensão do fluxo prescricional, caso não sejam localizados bens a penhorar ou até mesmo o devedor para a citação. Igual censura é de merecer a possibilidade, expressamente prevista, de cancelar a Fazenda a inscrição ilegal de Dívida Ativa, mesmo depois de ajuizada a execução, sem ônus para as partes, e outros absurdos privilégios semelhantes. (THEODORO JÚNIOR, 2016d, p. 30-31, grifo do autor).

Nesse mesmo sentido, a indignação de Machado Segundo (2018b, p. 259, aspas do autor):

Nem tudo o que a Fazenda exequente requer, portanto, deve ser atendido pelo juiz, e não é razoável que as Varas de Execução Fiscal se convertam, como vem ocorrendo em algumas Seções Judiciárias, em verdadeiros departamentos de cobrança das repartições fiscais exequentes.

A esse respeito, é interessante notar que a Lei 6.830/80, tão logo editada, contou com a crítica da literatura especializada, especialmente porque implicou “a instituição de privilégios exagerados e injustificáveis para a Fazenda Pública, que foi cumulada com favores extremos que chegam, em vários passos, a repugnar à tradição e à consciência jurídica do direito nacional”. Apesar disso, lamentavelmente é comum juízes de Varas de Execuções Fiscais adotarem, quase quatro décadas depois de editada a Lei de Execuções Fiscais, e já sob a égide de uma nova Constituição (bem mais democrática que a anterior), postura ainda mais fiscalista que a autorizada pela citada Lei.

A ação de execução fiscal é proposta pela Fazenda Pública com base na Lei 6.830, de 22/09/1980, Lei de Execução Fiscal (LEF). Por se tratar de lei especial, aplica-se, subsidiariamente, o Código de Processo Civil – CPC/2015 (grifo nosso):

Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, *salvo as restrições estabelecidas em lei*.

Art. 824. A execução por quantia certa realiza-se pela expropriação de bens do executado, *ressalvadas as execuções especiais*.

A Lei 6.830/80 sistematizou regulamentação apartada para as execuções fiscais. Com isso, a partir de sua vigência, o Código de Processo Civil passou a ser aplicado, subsidiariamente, para cobrança judicial de Dívida Ativa.

A execução fiscal visa à satisfação do crédito tributário pelo princípio da quantia certa. A Certidão de Dívida Ativa, porém, difere dos demais títulos executivos extrajudiciais instituídos entre sujeitos privados cujo ajuste de vontade é estabelecido livremente pelas partes segundo os seus interesses.

A execução fiscal rege-se por princípios comuns à execução por quantia certa. O título executivo da Fazenda Pública, no entanto, apresenta uma particularidade que o distingue de todos os demais títulos executivos extrajudiciais: é o único formado, unilateralmente, pelo credor, sem o reconhecimento do devedor (THEODORO JÚNIOR, 2016c, p. 528).

Apesar de a execução fiscal ser regulada pela Lei 6.830/80, o título executivo que permite tal execução, Certidão de Dívida Ativa, está previsto no Art. 784, inciso IX, do Código de Processo Civil 2015:

ART. 784. SÃO TÍTULOS EXECUTIVOS EXTRAJUDICIAIS:

(...)

IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

A Certidão de Dívida Ativa diz respeito tão somente às dívidas de pagar quantia certa. Alcança o valor do principal e seus acessórios; juros, correção monetária, multa, honorários advocatícios e outros encargos legais ou contratuais. Por conseguinte, os demais tipos de obrigação; de entregar a coisa certa, de fazer, de não fazer, não podem ser inscritas na dívida ativa da Fazenda Pública.

O Código de Processo Civil é aplicado, subsidiariamente, como fonte de regulamentação em tudo aquilo que não for expressamente regulado pela Lei 6.830/80; na dicção do seu Art. 1º:

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

O alcance do conceito de Dívida Ativa estabelecido pela Lei 6.830/80 é amplo, abrange todas as receitas da Fazenda Pública. Qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei à Fazenda Pública Federal, Estadual ou Municipal será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública; no dizer do seu Art. 2º, § 1º:

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

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

A execução forçada não se realiza automaticamente após esgotado o prazo administrativo de trinta dias para a cobrança amigável. Depende de ato prévio de controle administrativo da legalidade do crédito fazendário. Este se faz por meio de inscrição sob responsabilidade do órgão competente para apurar a certeza e liquidez; segundo a Lei nº 6.830/80, no seu Art. 2º, § 3º:

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

(...)

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

A execução fiscal é vinculada à regularidade do processo administrativo. Daí ser essencial a intimação do contribuinte no início do processo para que este exerça o livre direito ao contraditório e à ampla defesa garantidos pela Carta Magna de 1988, Art. 5º, inciso LV:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Uma vez provada pelo sujeito passivo a existência de irregularidade no processo administrativo, capaz de *sacrificá-lo por completo*, a ação de execução fiscal proposta pela Fazenda Pública deixa de ser procedente. Nesse caso, cabe ao contribuinte o ônus da prova em ação de exceção de pré-executividade. [...] Sendo nula a inscrição o vício atinge inexoravelmente a ação executiva e sujeita o processo de execução à nulidade *ex radice* por considerar a dívida ativa da fazenda pública desprovida dos imperativos de certeza, liquidez e exigibilidade legalmente exigidos (THEODORO JÚNIOR, 2016c, grifo nosso).

A Certidão de Dívida Ativa ao conferir ao crédito tributário certeza, liquidez e exequibilidade equipara-o a uma submissão legal de sentença condenatória transitada em julgado. Se o sujeito passivo não interpuser embargo tempestivamente, a execução fiscal prosseguirá normalmente até os últimos atos de expropriação dos bens penhorados e satisfação do crédito da Fazenda Pública, sem que haja necessidade de sentença para julgar o pedido da Fazenda exequente (THEODORO JÚNIOR, 2016d).

Assim entendem o STJ e o STF:

“Incorre preclusão, e, portanto, a validade e eficácia do título executivo extrajudicial podem ser objeto de posterior ação de conhecimento, quando na execução não forem opostos embargos do devedor, e igualmente quando tais embargos, embora opostos, não foram recebidos ou apreciados em seu mérito. Inexistência de coisa julgada material, e da imutabilidade dela decorrente (STJ, 4ª T., Agl 8.089/SP-AgRg, Rel. Min. Athos Carneiro, ac. 23-4-1991, DJU, 20-5-1991, p. 6.537. No mesmo sentido: STJ, 1ª T., RESp. 336.995/PR, Rel. Min. José Delgado, ac. 18-10-2001, DJU 4-2-2002, p. 309; **STJ, 4ª T.**, AgRg, no AREsp. 97.608/MG, Rel. Min. Raul Araújo, ac. 17-10-2013, DJe 4-12-2013).”

“Não embargada a execução de título extrajudicial, segue-se a avaliação, sem sentença, razão por que não se pode falar em coisa julgada no tocante à ação anulatória do lançamento fiscal (**STF, 1ª T.**, RE 93.014/SP, Rel. Min. Soares Muñoz, ac. 3-9-1980, RTJ, 99:310; RTJE, 55:46-7).”

O embargo à execução fiscal é ação autônoma da qual o sujeito passivo dispõe para suspender, modificar ou anular a pretensão do fisco, sujeito à sentença do juízo competente. Admitindo-se que o sujeito passivo resolva embargar a execução forçada,

[...] o que se submete à sentença diretamente são os embargos, não o pedido executivo. A execução somente é alcançada na hipótese de os embargos serem julgados procedentes.

Essa força da execução fiscal, de chegar às últimas consequências, independentemente de julgamento incidental sobre o direito subjetivo da Fazenda credora, manifesta-se de forma concreta na regra do Art. 7º da Lei 6.830/80, onde o legislador colocou como efeito automático do despacho da inicial a realização de atos que vão desde a citação até a avaliação dos bens penhorados, medida já preparatória da arrematação. (THEODORO JÚNIOR, 2016d, p. 37).

LEI 6.830/80:

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

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

II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

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

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

V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

Quando os embargos forem procedentes, no todo ou em parte, a Fazenda Pública se sujeita, obrigatoriamente, ao duplo grau de jurisdição. É o que dispõe o Art. 496, incisos I e II, do CPC/2015:

Art. 496. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I - proferida contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público;

II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução fiscal.

O consenso doutrinário é no sentido de que a medida somente se aplica a julgamentos de mérito, isto é, quando se dá pela improcedência da execução.

Na hipótese de haver extinção do processo sem resolução de mérito, a exemplo de sentença que decreta a nulidade da execução, não há que se falar, por óbvio, em duplo grau de jurisdição obrigatório.

2.2 Privilégios da Fazenda Pública

A Lei 6.830/80, Lei de Execução Fiscal (LEF), permeou em vários Artigos do seu texto os privilégios gerais do Crédito Tributário da Fazenda Pública sobre todos os demais credores. Alguns destes artigos fazem remissão da matéria a outras leis, a exemplo da Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN).

Vejamos os principais deles:

LEI 6.830/80, ART. 4º, § 4º;

Este dispositivo remete, expressamente, à aplicação do manejo da Dívida Ativa da Fazenda Pública:

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

(...)

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

Os Artigos 186 a 192 dispostos no Código Tributário Nacional (CTN), previstos no Art. 4º, § 4º da LEF, os quais se aplicam, também, à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária, são exatamente os que tratam das Garantias, dos Privilégios e das Preferências do Crédito Tributário; Livro Segundo, Título III, Capítulo VI, Seção II, respectivamente:

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. Na falência: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;

III - Municípios, conjuntamente e pró rata.

Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 1º Contestado o crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acréscidos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos processos de concordata.

Art. 189. São pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento.

Parágrafo único. Contestado o crédito tributário, proceder-se-á na forma do disposto no § 1º do artigo anterior.

Art. 190. São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Art. 192. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

LEI 6.830/80, ART. 29;

Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento

Parágrafo Único - O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União e suas autarquias;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata;

III - Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata.

Privilégios exclusivos da Fazenda Pública.

Não sujeição a concurso de credores.

Preferência.

Em se tratando de preferência esta somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, verticalmente de cima para baixo; União, Estados, Distrito Federal, Municípios, e respectivas autarquias. Depreende-se da leitura do Art. 29, p. ú., que o crédito fiscal goza, inclusive, de preferência sobre o do credor hipotecário e pignoratício, ainda que a hipoteca e o penhor tenham sido constituídos anteriormente à execução.

LEI 6.830/80, ART. 30;

Art. 30 - Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

Trata-se praticamente da reprodução do Art. 184 do CTN adaptado à LEF:

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

O Art. 184 do CTN exterioriza o privilégio típico do poder estatal sobre todos os bens e rendas de quaisquer origem ou natureza, do sujeito passivo. Excetua, unicamente, aqueles absolutamente impenhoráveis declarados em lei. [...] Ressalvados os bens e rendas declarados pela lei como absolutamente

impenhoráveis (art. 833 do CPC/2015), todos os outros respondem pelo crédito tributário do sujeito passivo (art. 184 do CTN). Importante é frisar que até mesmo os bens gravados por ônus real ou aqueles que contêm cláusulas de inalienabilidade ou impenhorabilidade podem ser executados pelos entes tributantes. Caso o devedor se valha de esquemas ardilosos, com o intuito de burlar o Fisco, após sua inscrição em dívida ativa, restará caracterizada a fraude à execução. Tais métodos ilegais são considerados fraudulentos em sua essência, não se admitindo prova em contrário (SABBAG, 2017a).

LEI 6.830/80, ART. 34;

Art. 34 - Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e de mais encargos legais, na data da distribuição.

§ 2º - Os embargos infringentes, instruídos, ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias perante o mesmo Juízo, em petição fundamentada.

§ 3º - Ouvido o embargado, no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao Juiz, que, dentro de 20 (vinte) dias, os rejeitará ou reformará a sentença.

Segundo Theodoro Júnior (2016c, p. 497), as sentenças em primeira instância nas ações de pequeno valor, até 50 ORTN, são atacadas somente por embargos de declaração e embargos infringentes:

Em matéria de recursos voluntários, a execução fiscal sujeita-se ao regime das causas de alçada nas execuções de valor correspondente a até 50 ORTNs. Não cabem, nessas ações de pequeno valor, apelação, nem agravo, nem qualquer outro recurso ordinário para submeter o feito a outros graus de jurisdição. Somente embargos de declaração e embargos infringentes são manejáveis em primeira instância, para julgamento pelo próprio juiz da causa.

Entretanto, admite-se recurso extraordinário diretamente do juízo singular para o STF. Não se admite, contudo, recurso especial para o STJ. (THEODORO JÚNIOR, 216c, p. 497).

Ressaltamos que os embargos infringentes dispostos no Art. 34 da Lei 6.830/80 (LEF), como espécie recursal, não mais existem no ordenamento jurídico a partir da vigência do CPC/2015 o qual dispõe no Art. 942 sobre técnica de julgamento. Nesse sentido, a pertinente observação de MARINONI (2017b, p. 83, aspas do autor):

Ainda, vale aludir a figura de pouco interesse prático atual, mas tratado pela Lei de Execução Fiscal. Trata-se dos ditos “embargos infringentes”, mencionados pelo art. 34, da LEF. Os embargos infringentes eram, na sistemática do CPC/1973, recurso cabível diante da existência de voto vencido na análise de certos recursos. A figura tratada pela LEF, todavia, constitui outro instituto: trata-se de um pedido de revisão da decisão, formulado para o próprio órgão julgador, postulando a reapreciação dos argumentos lançados anteriormente. Nos termos do que prevê o dispositivo mencionado, este (e os embargos de declaração) é o único recurso a ser admitido das execuções fiscais de menos de cinquenta ORTNs. Autoriza-se a juntada de documentos novos para a postulação da revisão e consiste, basicamente, em uma segunda oportunidade de julgamento, pelo próprio órgão julgador original, da questão já examinada.

LEI 6.830/80, ART. 39.

Art. 39 - A Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos. A prática dos atos judiciais de seu interesse independerá de preparo ou de prévio depósito.

A Fazenda Pública não se sujeita ao depósito prévio do preparo para gozar dos seus privilégios e prerrogativas.

Nesse sentido, o STJ firmou tese através da Súmula 483:

Súmula nº 483 do STJ: O INSS não está obrigado a efetuar depósito prévio do preparo por gozar das prerrogativas e privilégios da Fazenda Pública.

Depreende-se a partir de uma simples leitura destes Artigos que as Garantias, os Privilégios e as Preferências do Crédito Tributário alcançam de forma ampla e geral quase todos os créditos da Fazenda Pública. Vale dizer, alcançam todos os créditos de natureza tributária e os de natureza não tributária, com exceção dos créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho, na falência, os extraconcursais, os passíveis de restituição, os com garantia real. Até a promulgação da nova Carta Política as disposições da LEF e do CTN integravam o ordenamento jurídico positivo e ditavam as regras de execução dos créditos da Fazenda Pública, embora sob críticas de parte da doutrina quanto aos privilégios ampliados ao Fisco pela nova lei especial em substituição às regras do CPC/1973 as quais passaram a ter aplicação subsidiária, sob o argumento de serem medidas legislativas necessárias para alcançar maior agilidade e eficiência nas execuções fiscais com o fito de prover os cofres públicos dos tão escassos recursos financeiros. Entretanto, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 o CTN foi recepcionado como Lei Complementar prevista no Art.146, inciso III, o mesmo não ocorrendo com a LEF cujas disposições em conflito com a CF/88 tornaram-se inconstitucionais até a vigência da

Lei Complementar 118/2005 a qual deu nova redação às disposições do CTN contidas nos Artigos 185 a 191-A, os mesmos que anteriormente replicavam disposições da LEF, tornando-os síncronos com a Constituição Federal, a exemplo do Art. 186.

Na dicção do Art. 186, *caput*, § único, inciso I, do CTN, Lei 5.172/66:

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. Na falência: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

2.3 Prescrição

Trata-se de tema tormentoso na seara de direito tributário.

O assunto é complexo e permeado de interpretações divergentes.

A regra matriz sobre prescrição do crédito tributário está estatuída no *caput* do Art. 174 do CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Na lição de Sabbag (2017a, p. 459-460, grifo do autor):

A prescrição tributária é o fato jurídico que implica a perda do direito de ajuizamento da ação de execução fiscal. Insere-se a prescrição no bojo do direito processual. Verificada a sua ocorrência, nula será a ação executiva (art. 803, I, do CPC/2015), e extinto estará o crédito tributário (art. 156, V, do CTN). Este inciso, aliás, traz a associação da extinção do crédito tributário à prescrição e à decadência. De fato, a prescrição é causa extintiva do crédito tributário. Equivocadamente, o CTN prevê tal extinção à decadência. É cediço que a decadência não pode extinguir algo que não nasceu e que, com ela, ficaria proibido de nascer.

O STF, há muito, adota o entendimento de que até o lançamento seria possível a ocorrência da decadência (STF, ERE 94.462-1/SP-1982). A partir da última decisão administrativa da qual não coubesse mais recurso, com a constituição definitiva do crédito tributário, ter-se-ia o *dies a quo* para a contagem da prescrição. Tal entendimento é ratificado no STJ (REsp 332.366/MG-2002; REsp 435.896/SP-1996; REsp 88.578/SP-2004).

Segundo Nunes (2019, p. 533-535, grifo e aspas do autor), é necessário considerar, portanto, quando a constituição do crédito tributário se torna definitiva para iniciar a contagem do prazo de prescrição:

O STJ, no Recurso Especial 965.361/SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 5-5-2009, com fundamento na doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, esclarece que existem cinco hipóteses para selar o termo inicial da prescrição contra a Fazenda Pública, dependendo de quando o crédito tributário foi definitivamente constituído:

A primeira hipótese: “lançamento por homologação de tributo declarado e não pago, sem suspensão da exigibilidade do crédito ou interrupção da prescrição”. Nesse caso, o prazo de cinco anos para a prescrição inicia sua contagem a partir da data do vencimento da obrigação declarada ao Fisco (por meio de DCTF, GIA/ICMS etc.) e não paga pelo contribuinte. Para tanto, deve obviamente não ter havido o pagamento antecipado (inexistindo, portanto, valor a ser homologado), nem quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito (CTN, art. 151) ou interruptivas do prazo prescricional (CTN, art. 174, parágrafo único). No lançamento por homologação, conforme entendimento da jurisprudência do STJ (Tema 383), a declaração entregue pelo contribuinte tem natureza de confissão de dívida e constitui definitivamente o lançamento tributário, habilitando a Fazenda a proceder a inscrição na dívida ativa, caso o contribuinte declare o crédito tributário e não pague. É importante lembrar que deve a Fazenda Pública conceder novo prazo para pagamento antes da inscrição na dívida ativa (CTN, art. 201).

A segunda hipótese: “lançamento de ofício ou por declaração, constituído pelo Fisco por meio de NL ou AI sem suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou interrupção da prescrição”. Nessa hipótese, o prazo prescricional de cinco anos começa a contar da data da notificação ao contribuinte, desde que inexista quaisquer causas de suspensão da exigibilidade ou de interrupção da prescrição.

A terceira hipótese: “lançamento por homologação em que tenha havido suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes do vencimento do prazo para pagamento”. Nesse caso, o termo inicial do prazo de cinco anos para a prescrição será o desaparecimento jurídico da causa da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Por exemplo, se o contribuinte obtiver liminar em mandado de segurança antes do vencimento da obrigação tributária, o prazo prescricional de cinco anos só iniciará sua contagem no dia seguinte ao trânsito em julgado da sentença do *writ* em que a ordem tenha sido denegada e, portanto, a exigibilidade do crédito tributário terá seu curso iniciado outra vez.

A quarta hipótese: “lançamento por homologação em que tenha havido suspensão da exigibilidade do crédito tributário depois do vencimento do prazo para pagamento”. Caso a suspensão da exigibilidade ocorra após o vencimento da obrigação, nessa hipótese, o prazo de cinco anos inicia sua contagem na data da constituição do crédito tributário (dia seguinte ao vencimento da obrigação), devendo ser descontado o tempo em que durou a causa da suspensão da exigibilidade.

A quinta hipótese: “reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional”. Trata-se das hipóteses taxativamente previstas no art. 174 do CTN que versam sobre interrupção do prazo de prescrição, devendo ser restituído ao Fisco a totalidade do lapso temporal a partir da ocorrência de uma daquelas causas interruptivas.

O instituto da prescrição, a exemplo do instituto da isonomia, também sofreu interferências a partir da vigência da Lei de Execução Fiscal, em 1980. À época da sua instituição o legislador trouxe à seara jurídico-tributária normas inovadoras; porém, conflitantes com a Carta Política de 1988, como veremos a seguir.

O Art. 2º, § 3º, da Lei 6.830/80 assim dispõe sobre a suspensão da prescrição:

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

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

Segundo Theodoro Júnior (2016d, p. 86-88, grifo e aspas do autor), não se aplica às dívidas de natureza tributária. Trata-se de regra inconstitucional da Lei de Execução Fiscal, haja vista não ter sido recepcionada pela CF/88. O dispositivo afronta a disposição do Art. 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal de 1988:

Dispõe o § 3º do art. 2º da Lei n. 6.830/80 que a inscrição em Dívida Ativa suspende a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se ocorrer antes de findo aquele prazo.

A regra vale para as dívidas em geral, não, porém, para as de natureza tributária. Para estas prevalece a regulamentação do CTN, que é lei de natureza complementar e não pode ser alterada por lei ordinária. Os casos de suspensão, para os créditos tributários, são apenas os previstos no CTN, dentre os quais não figura hipótese como a do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.830/80. Daí o entendimento da jurisprudência:

“Não se cogita da suspensão de que trata o art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80, uma vez que tal dispositivo legal não foi recepcionado pela vigente Constituição da República, a qual, em seu art. 146, III, *b*, dispõe caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência” (TRF-3ª R., 4ª T., Ap. 1999.03.99.093762-2/SP, Rel. Des. Souza Pires, ac. 23-2-2000, DJU 14-4-2000, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 34).

Ou seja:

“O art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80, nos termos em que foi admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência (...). A prevalência estabelecida no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80 é incompatível com a norma do art. 174 do CTN, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia de lei complementar” (STJ, 1ª T., REsp 249.262/DF, Rel. Min. José Delgado, ac. 18-5-2000, *Revista Dialética de Direito Tributário*, 60:188).

Enfim:

“A Lei n. 6.830/80 (art. 40) pode estabelecer hipóteses de suspensão do processo de execução fiscal, não as (causas) de suspensão ou interrupção da prescrição (nem o prazo para a respectiva consumação), matéria que, por força de preceito constitucional, está reservada à lei complementar (CTN, art. 174)” (STJ, 1ª T., EDcl. no REsp 132.846/PR, ac. 6-10-1998, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, *DJU* 30-11-1998, p. 54; LOPES, Mauro Luis Rocha. *Processo judicial tributário. Execução fiscal e ações tributárias*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, n. 2.3, p. 17).

“A norma contida no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa suspende o prazo prescricional por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão somente às dívidas de natureza não tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN” (STJ, 2ª T., REsp. 1.165.216, Rel. Min. Eliana Calmon, ac. 2-3-2010, *DJe* 10-3-2010. No mesmo sentido: STJ, 1ª Seção, EAREsp. 497.580/SE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, ac. 13-5-2015, *DJe* 19-5-2015).

Percebe-se que ao tratar sobre o instituto da prescrição no § 3º, do Art. 2ª, a LEF adentrou à esfera de matéria reservada pela Constituição Federal exclusivamente à Lei Complementar.

Nas execuções fiscais, considerar-se-á interrompida a prescrição não mais pela citação, mas simplesmente pelo despacho do juiz que a ordenar. É o que está previsto no Art. 8º, § 2º, da Lei 6.830/80 (LEF):

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

(...)

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

Trata-se de mais um privilégio unilateral na medida em que frontalmente discrimina prerrogativas concedidas à Fazenda Pública em detrimento dos demais credores não entes públicos. O simples despacho do juiz ordenando a citação seria o suficiente para interromper a prescrição. Com isto, afastou-se a possibilidade de

citação pessoal feita ao devedor anteriormente prevista no Art. 174, parágrafo único, do CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor.

Assim, a partir da sua entrada em vigor, em 22 de setembro de 1980, as disposições da Lei 6.830/80, lei especial, sobrevieram às disposições do Art. 174, parágrafo único, da Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), a qual, à mesma época, ainda era lei ordinária federal e, portanto, passou a ser de aplicação subsidiária à Lei de Execução Fiscal (LEF).

A modificação, coibindo o transtorno provocado pelos corriqueiros “desaparecimentos” do sujeito passivo – no propósito de obstar a interrupção da prescrição nas ações de cobrança –, objetivou, sobretudo, harmonizar o Código Tributário Nacional com a Lei de Execuções Fiscais, que em seu art. 8º, § 2º, dispõe que “o despacho do juiz que ordenar a citação será causa interruptiva da prescrição”.

É evidente que, com a alteração, conferiu-se maior proteção ao Fisco, pois a mera ordem assinada pelo juiz já produz o efeito interruptivo, independentemente do tempo que a citação demandará para se efetivar. Assim, quanto antes ocorrer a interrupção do prazo prescricional, melhor para a Fazenda e, conseqüentemente, pior para o sujeito passivo.

A crítica feita ao dispositivo alterado pauta-se na ideia de que o elemento deflagrador desta causa interruptiva não apresenta conexão com o comportamento do executado. Em outras palavras, não há nexos entre a decisão judicial interruptiva e a recalcitrância do executado no inadimplemento do débito.

O Estado-credor interrompe a prescrição por exclusiva força da penada do Estado-Juiz, reforçando o crédito tributário a seu talante, em prol da Fazenda, em nítida quebra da isonomia e de razoabilidade (SABBAG, 2017b, p. 1.167-1.168).

Durante o interregno entre 1980 a 1988 os ânimos doutrinários se efervesceram diante da insatisfação com o privilégio concedido à Fazenda Pública em relação à aplicabilidade do tão importante instituto da prescrição. [...] A Lei sobre cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública (Lei n. 6.830, de 22-9-1980) foi editada com o claro e expresso propósito de agilizar a execução fiscal, criando um procedimento especial diverso do da execução forçada comum de quantia certa, regulado pelo Código de Processo Civil. Seu advento, contudo, foi acolhido com cepticismo e sérias resistências pelos empresários em geral e, particularmente, pela classe jurídica. Na verdade, padece a Lei de Execução Fiscal de, pelo menos, dois

graves defeitos fundamentais: a) a descodificação de um procedimento que já se integrara ao Código de Processo Civil, como peça de um todo harmônico e funcional; e b) a instituição de privilégios exagerados e injustificáveis para a Fazenda Pública, que foi cumulada com favores extremos que chegam, em vários passos, a repugnar à tradição e à consciência jurídica do direito nacional. [...] No caso concreto da execução fiscal, não foi difícil prever que a aplicação da Lei especial, incompleta como é, viria a redundar num sem-número de conflitos e dificuldades hermenêuticas, quando tivesse de ser interpretada à margem do Código de Processo Civil. [...] Quanto aos privilégios exagerados que a Lei instituiu em prol da Fazenda Pública, não se deve esquecer que no sistema democrático um dos princípios mais caros, na ordem constitucional, é o da isonomia, ou seja, o da igualdade de todos perante a lei, do qual não se deve afastar nem mesmo a Fazenda Pública, mormente quando, como é o caso do Brasil, a Administração e os particulares litigam perante uma só justiça. [...] Há, portanto, sérios motivos para as justas críticas que se têm feito à Lei de Execução Fiscal (THEODORO JÚNIOR, 2016d, p. 29-32, grifo e aspas do autor).

Em 05 de outubro de 1988 foi promulgada a nova Carta Política e com ela a Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), adquire *status* de Lei Complementar. O Artigo 146 da Constituição Federal de 1988 atribuiu legitimidade à recepção do CTN como Lei Complementar para estabelecer normas gerais sobre matéria de ordem tributária; especialmente prescrição, inciso III, alínea *b*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A partir de então, renomados tributaristas ⁴nacionais se insurgiram contra o Art. 8º, § 2º, da Lei 6.830/80, arguindo-lhe inconstitucionalidade por conflitar com o Código Tributário Nacional, agora, norma com eficácia de Lei Complementar e, portanto, prevalente sobre a Lei 6.830/80 cuja eficácia é de Lei Especial. [...] A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no entanto, depois de alguma incerteza, firmou-se, pelo menos na 1ª Turma, no sentido de que, em matéria prescricional, “as disposições do Código Tributário Nacional devem prevalecer sobre os ditames da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), por ser aquele Lei Complementar de maior hierarquia” (STJ, 1ª T., REsp 90.152/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, ac. 1º-12-1997, DJU 8-6-1998, p. 15; STJ, 1ª T., REsp 151.598/DF, Rel. Min. Garcia Vieira, ac. 10-3-1998, DJU 4-5-1998, p. 94). Ou seja: “A prescrição para a cobrança do crédito tributário só se interrompe pela citação pessoal feita ao devedor (art. 174 e parágrafo único do CTN)

⁴ PACHECO, José da Silva. Comentários à nova Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830 de 22-9-1980). São Paulo: Saraiva, 1981, p. 32-33.

NICÁCIO, Antônio. A nova Lei da Execução Fiscal: cobrança judicial da dívida ativa da união, estados e municípios: Lei n. 6.830 de 22-9-1980. São Paulo: Ltr, 1981, p. 229-230.

e não simplesmente pelo ato que determinou o chamamento do devedor para pagar ou oferecer defesa (Lei n. 6.830/80, art. 8º, § 2º)” (STJ, 1ª T., REsp 165.219/RS, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, ac. 1º-6-1999, DJU 28-6-1999, p. 54). No mesmo sentido: STJ, 1ª T., REsp 388.000/RS Rel. Min. José Delgado, ac. 21-2-2002, RJTAMG, 85:386 (THEODORO JÚNIOR, 2016d, p. 201-202, grifo e aspas do autor).

A celeuma transcorreu pela doutrina e jurisprudência durante nove anos, até 1997.

Segundo THEODORO JÚNIOR (2016d, p. 201-202, aspas do autor), a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

[...] no entanto, depois de alguma incerteza, firmou tese no sentido de que, em matéria prescricional, “as disposições do Código Tributário Nacional devem prevalecer sobre os ditames da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal), por ser aquele Lei Complementar de maior hierarquia” (STJ, 1ª T., REsp 90.152/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, ac. 1º-12-1997, DJU 8-6-1998, p. 15; STJ, 1ª T., REsp 151.598/DF, Rel. Min. Garcia Vieira, ac. 10-3-1998, DJU 4-5-1998, p. 94). Ou seja:

“A prescrição para a cobrança do crédito tributário só se interrompe pela citação pessoal feita ao devedor (art. 174 e parágrafo único do CTN) e não simplesmente pelo ato que determinou o chamamento do devedor para pagar ou oferecer defesa (Lei n. 6.830/80, art. 8º, § 2º)” (STJ, 1ª T., REsp 165.219/RS, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, ac. 1º-6-1999, DJU 28-6-1999, p. 54). No mesmo sentido: STJ, 1ª T., REsp 388.000/RS Rel. Min. José Delgado, ac. 21-2-2002, RJTAMG, 85:386.

Seis anos mais tarde, em 1º/12/2003, a 2ª Turma do STJ, por unanimidade, também adotou a tese de que somente a citação tem a força de interromper a prescrição, mesmo nos executivos fiscais:

“O simples despacho do juiz, ordenando a citação do executado, não tem o condão de interromper a prescrição, em processo de execução fiscal. Somente a citação do devedor produz o efeito de interromper o prazo prescricional, em obediência às normas contidas na Lei n. 6.830/80, em harmonia com o art. 174, parágrafo único do CTN” (STJ, 2ª T., REsp 76.739/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, ac. 23-2-1999, RT, 769:167). No mesmo sentido: STJ, 2ª T., REsp 502.438/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, ac. 6-11-2003, DJU 1º-12-2003, p. 319; STJ, 1ª T., AgRg no Ag 733.447/SP, Rel. Min. José Delgado, ac. 2-5-2006, DJU 29-5-2006, p. 179.

Portanto, as decisões do STJ, reiteradamente, em 1999, 2002, 2003 e 2006, firmaram a tese na qual a suspensão da prescrição dependeria do aperfeiçoamento da citação pessoal feita ao devedor, não mais produzindo tal efeito o simples despacho do juiz que a ordenar.

Com estes posicionamentos do STJ prevaleceu na doutrina e na jurisprudência a exegese da Lei 6.830/80, Art. 8º, § 2º, que a submetia à hierarquia do CTN. Isto é, o CTN retornou ao cenário tributário nacional como lei principal após ter sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar.

Assim, até 2005, os ânimos doutrinários permaneceram em “céu de brigadeiro”, ou seja, transcurtos sem turbulências no universo tributário pátrio.

Até 2005. Isso, porque a Fazenda Nacional estava predisposta a retornar ao *status a quo* previsto no Art. 8º, § 2º, da Lei 6.830/80.

Em 09/06/2005 passou a vigor a Lei Complementar 118/2005. Esta lei alterou o Art. 174, parágrafo único, da Lei 5.172/66 (CTN), dispondo que a prescrição se interrompe pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, *in verbis*:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Dessa maneira, foi restabelecida a eficácia do Art. 8º, § 2º, da Lei 6.830/80, agora, com redação incorporada ao próprio Art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN, em substituição à redação anterior do mesmo dispositivo.

Segundo THEODORO JÚNIOR (2016d, p. 203), dada à não retroatividade da nova redação disposta no Art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN,

[...] a interrupção da prescrição do crédito tributário a partir do simples despacho do juiz que ordenar a citação somente se aplica aos pronunciamentos judiciais posteriores à data da vigência da Lei Complementar 118/2005, ou seja, a partir de 09/06/2005.

Entretanto, cabe ressaltar o posicionamento do STJ segundo o qual não importa a data do ajuizamento da execução fiscal para que haja a aplicabilidade da nova redação dada ao Artigo 174, parágrafo único, inciso I, do CTN:

Não importa, porém, a data do ajuizamento da execução fiscal, que pode ser anterior ou posterior à referida Lei Complementar, uma vez que as leis processuais são de aplicação imediata, atingindo, inclusive, os processos em curso. O que é decisivo para submeter-se ao novo efeito interruptivo da prescrição introduzido no CTN é a data do despacho determinante da citação (STJ, 1ª Seção, REsp 999.901/RS, Rel. Min. Luiz Fux, ac. 13- 5-2009, DJe 10-6-2009; STJ, 2ª T., REsp 1.030.759/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, ac. 16-12-2008, DJe 18-2-2009).

Outro tema tormentoso que pairava sobre o instituto da prescrição em processo de execução fiscal *era* a disposição do Art. 40 da Lei 6.830/80 ao tratar da *imprescritibilidade* da Dívida Ativa a partir do ajuizamento da execução fiscal por falta de bens penhoráveis ou de localização do devedor (grifo nosso):

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

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

Todavia, no decorrer da vigência deste dispositivo o STJ havia firmado tese sobre a impossibilidade de paralisação da execução fiscal por longo tempo, sem prazo definido:

“O processo de execução fiscal não pode permanecer suspenso por mais tempo do que a lei estabelece, sem incidir na prescrição intercorrente.

O art. 40 da Lei n. 6.830/80 não pode justificar a paralisação da execução fiscal por longo tempo, erigindo-se em disposição incompatível com as normas do CTN (art. 174)” (STJ, 1ª T., REsp 138.419/RJ, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, ac. 9-12- 1997, DJU 31-8-1998, p. 19).

Segundo Nunes (2019, p. 537), em síntese, a relação entre prescrição e inscrição na dívida ativa consiste no seguinte:

[...] o prazo de cinco anos para prescrição do crédito tributário inclui o ato de inscrição na dívida ativa e o ajuizamento da Execução Fiscal. Esses eventos não poderão ultrapassar cinco anos contados, de um modo geral, da notificação do lançamento ou do vencimento da obrigação tributária. Tratando-se da hipótese de impugnação do crédito tributário, de acordo com o STF, o termo inicial em questão iniciará somente após a última decisão desfavorável ao contribuinte na esfera administrativa.

A pacificação sobre o tema surgiria mais tarde com a vigência da Lei 11.051/2004 a qual acrescentou o § 4º ao Art. 40 da Lei 6.830/80:

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

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Na observação de Theodoro Júnior (2016d, p. 206), o próprio legislador curvou-se também

[...] diante da reação exegética e, por meio da Lei n. 11.051, de 29 de dezembro de 2004, inseriu o § 4º no art. 40 da Lei de Execução Fiscal para banir de vez o fantasma da imprescritibilidade da obrigação tributária ajuizada e consagrar, textualmente, a possibilidade de prescrição intercorrente nos executivos paralisados por falta de bens a penhorar.

Carrazza (2013, p. 465-466), em pontual crítica construtiva também elogiou o feito legislativo:

Pois este art. 40 da Lei 6.830/1980 pretende introduzir, entre nós, a imprescritibilidade de algumas dívidas tributárias. Isto, sobre ser absurdo (o que, de per si, não quer dizer nada, juridicamente), é inconstitucional.

Com esta providência legislativa o princípio da segurança jurídica finalmente restou prestigiado.

2.3.1 Interrupção da prescrição

As causas de interrupção da prescrição estão previstas no Art. 174, parágrafo único, da Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Este dispositivo traz um rol taxativo das hipóteses capazes de cessar a fluência do prazo prescricional. Interrompido o prazo prescricional inicial, o período transcorrido até a data da interrupção passa a ser desconsiderado para fins da prescrição aplicada àquele caso concreto. Dessa maneira, quando o processo voltar a seguir seu curso normal a contagem do mesmo prazo prescricional é retomada desde o seu início. [...] O art. 174, parágrafo único, I a IV, do CTN trata das causas de interrupção de prescrição. O inc. I do dispositivo em comento prevê que a prescrição será interrompida "pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal": Com esta nova redação, dada pela LC 118/2005, o Fisco tornou-se mais protegido, uma vez que será verificada a interrupção com o simples despacho, independentemente da citação efetivada. O protesto judicial é tratado no inc. II. Tal procedimento especial e cautelar, no que se refere ao crédito tributário, somente se verifica adequado se o Fisco estiver impossibilitado de ajuizar a execução fiscal, na iminência de restar configurada a prescrição (REsp 46.087-5/DF-1994 e REsp 82.553/DF-1996). O inc. III deixa transparecer uma menção aos atos que se traduziriam na intenção de receber o pagamento do tributo. Finalmente, o inc. IV traz a única hipótese de interrupção da prescrição decorrente de ação do próprio devedor, bem como de interrupção extrajudicial. Exemplos: requerimento reconhecendo o débito e pedindo compensação; declaração escrita; pedido de parcelamento do débito (REsp 668.637/RS-2005 e Súmula 248 do TFR). Vale ressaltar que, consoante entendimento do STJ, verificada a interrupção da prescrição relativa à pessoa jurídica, os efeitos se estenderão aos responsáveis tributários (STJ: REsp 633.480/MG-2004; e REsp 165.219/RS-1999; EDclREsp 773.011/RS-2006). Por fim, afirma o STJ que a consulta administrativa não interrompe a prescrição (EDecREsp 87.840/BA-1998) (SABBAG, 2017a; MACHADO SEGUNDO, 2018b; THEODORO JÚNIOR, 2016d, aspas do autor).

2.3.2 Suspensão da prescrição

A fluência do prazo da prescrição pode ser suspensa em duas circunstâncias previstas na Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN):

Primeira, Art. 174, parágrafo único, incisos I a IV, do CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Neste caso, não há mais que se aventar as hipóteses do Art. 2º, § 3º, e a do Art. 40, ambos da Lei 6.830/80 (LEF), haja vista tais hipóteses não terem sido recepcionadas pela CF/88 a qual reservou a lei complementar, Art. 174 do CTN, as disposições acerca de prescrição do crédito tributário; no entendimento consolidado pela jurisprudência, segundo Theodoro Júnior (2016d, p. 86-88, aspas do autor):

[...] dispõe o § 3º do art. 2º da Lei n. 6.830/80 que a inscrição em Dívida Ativa suspende a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se ocorrer antes de findo aquele prazo.

A regra vale para as dívidas em geral, não, porém, para as de natureza tributária. Para estas prevalece a regulamentação do CTN, que é lei de natureza complementar e não pode ser alterada por lei ordinária. Os casos de suspensão, para os créditos tributários, são apenas os previstos no CTN, dentre os quais não figura hipótese como a do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.830/80.

Daí o entendimento da jurisprudência:

“Não se cogita da suspensão de que trata o art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80, uma vez que tal dispositivo legal não foi recepcionado pela vigente Constituição da República, a qual, em seu art. 146, III, b, dispõe caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência” (TRF-3ª R., 4ª T., Ap. 1999.03.99.093762-2/SP, Rel. Des. Souza Pires, ac. 23-2-2000, DJU 14-4-2000, Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 34).

Ou seja:

“O art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80, nos termos em que foi admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência (...). A prevalência estabelecida no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80 é incompatível com a norma do art. 174 do CTN, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia de lei complementar” (STJ, 1ª T., REsp 249.262/DF, Rel. Min. José Delgado, ac. 18-5-2000, Revista Dialética de Direito Tributário, 60:188).

Enfim:

“A Lei n. 6.830/80 (art. 40) pode estabelecer hipóteses de suspensão do processo de execução fiscal, não as (causas) de suspensão ou interrupção da prescrição (nem o prazo para a respectiva consumação), matéria que, por força de preceito constitucional, está reservada à lei complementar (CTN, art. 174)” (STJ, 1ª T., EDcl. no

REsp 132.846/PR, ac. 6-10-1998, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU 30-11-1998, p. 54; LOPES, Mauro Luis Rocha. Processo judicial tributário. Execução fiscal e ações tributárias. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, n. 2.3, p. 17).

“A norma contida no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa suspende o prazo prescricional por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão somente às dívidas de natureza não tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN” (STJ, 2ª T., REsp. 1.165.216, Rel. Min. Eliana Calmon, ac. 2-3-2010, DJe 10-3-2010. No mesmo sentido: STJ, 1ª Seção, EAREsp. 497.580/SE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, ac. 13-5-2015, DJe 19-5-2015).

Segunda, Art. 151 c/c Art. 141, ambos do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Nesse mesmo sentido, Assis (2016, p. 1078):

Por fim, o prazo de cento e oitenta dias de suspensão da prescrição (art. 2º, § 3º, da Lei 6.830/1980) é incompatível com a hierarquia superior do art. 174 do CTN. Do mesmo modo, considerar como regras de suspensão do prazo prescricional tanto o art. 40 da Lei 6.830/1980 quanto seu art. 2º, § 3º, não resolve o problema, apesar de ladeá-lo: não se cuidaria da interrupção tratada no art. 174, parágrafo único, do CTN; todavia, o art. 146, III, b, da CF/1988 impõe lei complementar para legislar acerca do assunto.

A suspensão da prescrição e o trâmite do processo de execução são faces opostas de uma mesma moeda. Decorrido o prazo de cinco anos de arquivamento do processo sem que a Fazenda exequente tenha prosperado em encontrar o sujeito passivo ou os bens deste para a satisfação do crédito tributário a dívida tributária

restará exaurida e, juntamente com ela, também estará exaurida a suspensão da prescrição. [...] Seja como for, o importante é perceber que não pode haver dívidas imprescritíveis. Arquivado o processo de execução, e permanecendo arquivado por cinco anos, com a completa inércia da Fazenda exequente, não é possível considerar-se suspensa também a prescrição, em ofensa ao princípio geral da prescritibilidade das obrigações, decorrente do princípio fundamental da segurança jurídica. Isso significa que se durante o transcurso do prazo suspensivo de cinco anos a Fazenda não constituir definitivamente o crédito tributário através do procedimento administrativo de lançamento, por exclusiva inépcia de sua parte, o seu direito restará decaído. Este prazo de cinco anos é peremptório. Assim, o direito do Fisco à constituição do crédito tributário permanecerá decaído, por exemplo, se houver ulterior cassação da própria liminar que concedeu o feito suspensivo. [...] Cabe ressaltar que a suspensão alcança tão somente a obrigação principal. Portanto, não implica na suspensão do cumprimento das obrigações acessórias, segundo o disposto no parágrafo único, do Art.151, do CTN, retrocitado. [...] Há consenso jurisprudencial de que o provimento judicial da suspensão obsta atos de exigibilidade da Fazenda Pública contra o sujeito passivo, entretanto, não a impede, durante o prazo suspensivo, de constituir regularmente créditos tributários não decaídos. Isso significa que se durante o transcurso do prazo suspensivo de cinco anos a Fazenda não constituir definitivamente o crédito tributário através do procedimento administrativo de lançamento, por exclusiva inépcia de sua parte, o seu direito restará decaído. Este prazo de cinco anos é peremptório. Assim, o direito do Fisco à constituição do crédito tributário permanecerá decaído, por exemplo, se houver ulterior cassação da própria liminar que concedeu o feito suspensivo (SABBAG, 2017a; MACHADO SEGUNDO, 2018b; THEODORO JÚNIOR, 2016d, aspas do autor).

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar.

2.3.3 Prescrição intercorrente

A Lei 6.830/80 (LEF), Art. 40, § 4º, dispõe sobre a prescrição intercorrente, *in verbis*:

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

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Trata-se prescrição reconhecida de ofício pelo juiz a qual se verifica no decorrer da ação de execução fiscal do crédito tributário quando se constatar a inércia da Fazenda Pública no diligenciamento de medidas necessárias para localizar o sujeito passivo ou bens deste que possam ser utilizados para a satisfação da dívida tributária. A prescrição intercorrente ocorre imediatamente após o exaurimento do prazo prescricional de um ano, em suspensão determinada pelo juiz, cujos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários, com algumas exceções, *foram pacificados após a inclusão do § 4º ao Art. 40 da Lei 6.830/80 (LEF), pela Lei 11.051/2004*. Dissemos pacificação dos entendimentos jurisprudenciais e doutrinários, com algumas exceções, porque *havia entendimentos controversos quanto ao lapso temporal integral* para o exaurimento definitivo da prescrição intercorrente. [...] Caso não seja localizado o devedor ou não sejam encontrados bens suficientes para garantir o juízo, haverá a suspensão do curso da execução, pelo período máximo de um ano (§ 2º do art. 40). Se a situação persistir, ao término do período, os autos serão encaminhados ao arquivo, devendo lá permanecer pelo período de prescrição (5 anos). [...] Durante o período de suspensão presume-se que a Fazenda Exequente esteja diligente. Assim, o reinício do prazo prescricional somente ocorre após o decurso de um ano da data do ato do juiz que determinou a suspensão. Portanto, constata-se nos autos que o período total transcorrido será de seis anos, compreendido desde o início da suspensão até a consumação do prazo

quinquenal da prescrição intercorrente; mais um privilégio concedido à Fazenda Pública, segundo parte da doutrina (THEODORO JÚNIOR, 2016d; SABBAG, 2017a; MACHADO SEGUNDO, 2018b, grifo nosso).

O TRF4 em síntese coerente com a realidade jurídico-hierárquica positivada pela CF/88, pelo CTN e pela LEF decidiu pela inconstitucionalidade parcial do Art. 40, *caput* e § 4o, da Lei 6.830/80 (LEF), por entender que a interpretação que leva ao prazo de seis anos viola a reserva de lei complementar para cuidar de prescrição. Segundo a Corte Especial do TRF4 não caberia ao legislador ordinário estabelecer hipótese de suspensão da prescrição, tampouco levar ao aumento do prazo quinquenal. Por isso, considerou como prazo integral o prazo de cinco anos já a partir do despacho que determinava a suspensão da execução e não após o decurso de um ano desta (grifo nosso).⁵

Contudo, o STJ teve entendimento contrário ao do TRF4:

Esclarece o AgRg no AREsp 164713/RJ, STJ, 1ª Turma, Napoleão Nunes Maia Filho, unânime, 16-04-2015, Dje 30-04-2015:

“1. Verifica-se que a decisão objurgada está em consonância com o entendimento dessa egrégia Corte Superior, visto que não localizados os bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente, sendo desnecessária a intimação da Fazenda da decisão que suspende ou arquiva o feito, arquivamento este que é automático; incide, ao caso, a Súmula 314/STJ.

2. Esse entendimento se coaduna com a finalidade da norma insculpida no art. 40 da Lei 6.830/80, qual seja, a de impedir a existência de execuções eternas e imprescritíveis.”

Súmula 314 do STJ:

Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

Ocorrida a prescrição intercorrente o Magistrado deve dar vista à Fazenda Pública Exequente para que esta demonstre a existência de eventual causa suspensiva ou interruptiva do prazo, como por exemplo, adesão a parcelamento. Não havendo tal demonstração por parte da Exequente, reconhecida estará a prescrição

⁵ TRF4, Corte Especial, rela. Desa. Fed. LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, Arginc 0004671-46.2003.404.7200, set. 2010.

intercorrente e com ela extinta a execução fiscal (THEODORO JÚNIOR, 2016d; SABBAG, 2017a; MACHADO SEGUNDO, 2018b).

2.4 Garantia da execução

A Lei 6.830/80, Lei de Execução Fiscal (LEF), dispõe no Art. 9º, Art. 10, Art.11 e Art. 32 as garantias a serem oferecidas pelo executado no transcurso do processo de execução, *in verbis*:

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

§ 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

§ 2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§ 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

Art. 10 - Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - veículos;

VII - móveis ou semoventes; e

VIII - direitos e ações.

§ 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

§ 2º - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.

§ 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.

Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

I - na Caixa Econômica Federal, de acordo com o Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias;

II - na Caixa Econômica ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

§ 1º - Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais.

§ 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

Verifica-se de imediato que a Lei 6.830/80, no Art. 9º, preocupou-se em estabelecer sistematicamente por ordem decrescente de importância as garantias da execução da dívida tributária a serem oferecidas por livre escolha do executado, priorizando a partir das garantias com maior liquidez para as de menor liquidez. [...] Segundo a dicção do Art. 10, não satisfeitas pelo executado as condições estabelecidas no Art. 9º, a preferência na escolha da garantia se transfere à Fazenda Pública a qual poderá eleger livremente sobre quais bens do executado deverá recair a penhora, observada a ordem estabelecida no Art. 11; exceto os bens que a lei declare absolutamente impenhoráveis (MACHADO SEGUNDO, 2018b; THEODORO JÚNIOR, 2016d).

A citação do executado está disciplinada no Art. 8º da LEF:

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

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterà, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

§ 1º - O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

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

Diante da citação, o executado tem cinco dias para pagar a dívida ou garantir a execução, nos termos dos incisos I a IV, do Art. 9º, da LEF:

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

O *caput* do Art. 8º da LEF, a rigor, estabelece esse prazo de cinco dias para que o executado promova o pagamento da dívida ou efetue a garantia da execução, portanto, ainda não havendo relação alguma com a propositura de embargos. Ou seja, eventuais embargos devem ocorrer em etapa seguinte, condicionados, primeiramente, ao pagamento da dívida ou da garantia da execução. Transcorridos os cinco dias sem que o executado pague ou ofereça garantia à dívida tributária a opção de escolha sobre os bens a serem penhorados são transferidas automaticamente à Fazenda Pública Exequente, segundo a dicção do *caput* do Art. 10, da Lei 6.830/80, retrocitado (MACHADO SEGUNDO, 2018b, grifo nosso).

Em relação ao Art. 10 da LEF, merece atenção a disposição concernente aos bens absolutamente impenhoráveis declarados em lei. A proteção legal da

impenhorabilidade do bem de família alcança o princípio da irrenunciabilidade (PAULSEN, 2017).

Paulsen (2017, p. 296, aspas do autor) cita o entendimento do STJ:

A proteção legal é irrenunciável quanto ao bem de família, porque não se restringe ao devedor, de modo que “este não poderá, por ato processual individual e isolado, renunciar à proteção, outorgada por lei em norma de ordem pública, a toda a entidade familiar” (STJ, Segunda Seção, rela. Mina. NANCY ANDRIGHI, REsp 526.460, 2003).

O STJ ao defender a irrenunciabilidade do bem de família firmou entendimento no sentido de não admitir a constrição de bens considerados legalmente impenhoráveis, a exemplo de imóvel residencial como único bem de família, mesmo que a indicação desse bem seja feita por livre e manifesta vontade do próprio executado (MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Eis o posicionamento do STJ no julgamento, por maioria, do REsp 813.546/DF, Primeira Turma:

A indicação do bem de família à penhora não implica renúncia ao benefício conferido pela Lei n. 8.009/1990 quanto a sua impenhorabilidade, máxime se tratar de norma cogente contendora de princípio de ordem pública, consoante a jurisprudência do STJ. Assim, essa indicação não produz efeito capaz de ilidir aquele benefício.

Ao executado é facultado o direito de pagar parcela da dívida que considerar incontroversa e garantir a execução do saldo devedor. Uma vez garantido o juízo, inicia-se o prazo de trinta dias para que o executado maneje ação de embargos à execução que julgar conveniente (MACHADO SEGUNDO, 2018b).

No entendimento de Machado Segundo (2018b, p. 285, aspas do autor), é importante referir que,

[...] em se tratando de depósito, a rigor é da data de sua efetivação que tem início o prazo para oposição de embargos, pouco importando a data na qual o comprovante correspondente foi juntado aos autos (LEF, art. 16, I). Não obstante, considerando ser “absurdo que, por ter depositado antecipadamente o que lhe é cobrado, o contribuinte tenha o seu prazo para se defender reduzido”. A jurisprudência do STJ tem entendido que “o prazo para oferecimento dos embargos não começa a fluir do depósito. Inaplicável, pois, o disposto no art. 16, inciso I, da Lei 6.830/80. A contagem do prazo inicia-se a partir da intimação da penhora, que, tendo sido feita em dinheiro, será convertida em depósito, nos termos do Art. 11, § 2º e do Art. 9º, inciso I, da Lei 6.830/80”. Em se tratando de fiança, ou de seguro garantia, esse prazo inicia-se com a juntada aos autos da prova da fiança bancária ou do seguro garantia (LEF, art. 16, II), e, quando houver penhora de bens,

seu início é a data em que tiver havido a intimação ao executado da respectiva penhora (LEF, art. 16, III).

Cabe ressaltar que o depósito, para preencher os requisitos do Art. 9º, inciso I (garantia da execução), e do Art. 16, inciso I (propositura de embargos à execução), ambos da LEF, há de ser feito em dinheiro e em estabelecimento oficial de crédito estabelecido no Art. 32, da própria LEF. Não obstante, quando o executado efetuar depósito em estabelecimento bancário diferente dos indicados no Art. 32 da LEF, colocando-o à disposição do juiz, a execução da dívida será considerada garantida. Entretanto, neste caso, o prazo para embargar inicia-se a partir de quando o valor depositado for aceito pelo juiz e considerado efetivamente formalizado como penhora. [...] Em execução fiscal não há julgamento de mérito quando não for embargada. Logo, o processo segue seu curso normal até a constrição dos bens para satisfação da dívida ou até o transcurso final da prescrição intercorrente. Se o executado não propuser tempestivamente embargos à execução ainda poderá pagar o valor que lhe é exigido pelo Fisco e, se for o caso, propor posteriormente ação de restituição do indébito. [...] Outra questão interessante em relação às garantias diz respeito a eventual insuficiência dos valores exigidos pela Fazenda Pública, haja vista que o que se busca, em sede de ação de execução, é a obtenção do adequado adimplemento da dívida. Adequado adimplemento da dívida não significa, necessariamente, que o valor nominal desta exigida pelo Fisco seja inquestionável. Portanto, caso o crédito executado seja incorreto, isto é, excessivo ou até mesmo inexistente, ao executado é facultado legalmente o direito de propor ação de embargos à execução fiscal com o fito de se opor à exação excessiva ou inexistente, desconstituindo-a parcial ou totalmente, conforme o caso. Assim, diante da possibilidade de manejo da ação de embargos surge a questão quanto à recepção ou não destes diante de garantia com valor insuficiente em relação ao exigido pela Fazenda Exequente (MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Segundo a lei de execução fiscal, não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução. Esta é a dicção da Lei 6.830/80 (LEF), Art. 16, §1º:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

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

O Art. 40, *caput*, e o § 3º, da LEF sugerem a possibilidade de bens e valores em montantes diferentes do exigido nominalmente no título extrajudicial, por não vincular, taxativamente, o valor dos bens ao valor exato da dívida tributária:

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

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)

Caso a penhora seja considerada insuficiente e havendo ausência de garantia, poder-se-ia buscar por outros bens entre os enumerados no Art. 11 da LEF, retrocitado. Não encontrados os bens, proceder-se-ia a suspensão da execução. Neste caso, os embargos não seriam rejeitados. Haveria diferimento da admissibilidade dos mesmos projetada para uma data futura quando houver bens ou garantia suficiente para dar prosseguimento à execução (THEODORO JÚNIOR, 2016d).

Segundo Theodoro Júnior (2016d, p. 308-309), as disposições que tratam da garantia da execução, na Lei 6.830/80,

[...] não impõem a segurança total e completa. A lei não exige que a segurança seja total ou completa. Pode, muitas vezes acontecer que inexistam bens do executado para cobrir todo o valor da dívida exequenda. Nem por isso a execução deixará de prosseguir para alcançar, pelo menos, o resgate parcial do título executivo. A circunstância, pois, de os bens encontrados e penhorados não cobrirem toda a dívida exequenda não inibe o devedor de opor seus embargos. Se sofre ele execução, tanto que penhora exista, aberta se acha a possibilidade da via processual dos embargos.

Nesse mesmo sentido é o entendimento do STJ:

Já se recusou ao devedor a possibilidade de embargar a execução por não serem os bens penhorados suficientes para cobrir todo o valor da obrigação ajuizada (STJ, 1ª T., REsp 119.769/PA, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, ac. 23-6-1998, RSTJ, 110:72).

Se, entretanto, é possível o prosseguimento da execução para realizar o crédito exequendo, ainda que parcialmente, não se afigura razoável negar a quem se expõe à expropriação executiva o exercício de defesa. Semelhante restrição violaria, sem dúvida, o princípio constitucional do contraditório (STJ, 2ª T., REsp 80.723/PR, Rel. Min. Nancy Andrighi, ac. 16-6-2000, RSTJ, 135:229). Esta foi a tese que prevaleceu na 1ª Seção do STJ, em sede de embargos de divergência:

“Ficaria desajustado o equilíbrio entre as partes litigantes e constituiria injusto favorecimento ao exequente a continuação da constrição parcial, se impedido o devedor de oferecer embargos para a defesa do seu patrimônio constrito. Se há penhora, viabilizam-se os embargos, decorrentes da garantia parcial efetivada com a penhora” (STJ, 1ª Seção, Emb. Div. no REsp 80.723/PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, ac. 10-4-2002, DJU, 17-6-2002, p. 183; RT, 805:196). Em doutrina, essa é a lição de LOPES, Mauro Luís Rocha. Processo judicial tributário, cit., n. 16.3, p. 121-122.

Assim, em julgamento de recurso repetitivo, o STJ sedimentou seu entendimento:

“A insuficiência de penhora não é causa bastante para determinar a extinção dos embargos do devedor, cumprindo ao magistrado, antes da decisão terminativa, conceder ao executado prazo para proceder ao reforço, à luz da sua capacidade econômica e da garantia pétrea do acesso à justiça. (Precedentes: REsp 973.810/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 28-10-2008, DJe 17-11-2008; REsp 739.137/CE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 23-10-2007, DJ 22-11-2007; AgRg no Ag 635829/PR, Rel. Ministro Castro Meira, DJ 18-4-2005; REsp 758266/MG, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 22-8-2005)” (STJ, 1ª Seção, REsp 1.127.815/SP, Rel. Min. Luiz Fux, ac. 24-11-2010, DJe 14-12-2010).

Não permitir ao executado a possibilidade de opor embargos significa primar sobremaneira o direito de ação da Fazenda Exequente em detrimento do executado e da inegável ofensa ao princípio da proporcionalidade (MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Na lição de Machado Segundo (2018b, p 292),

[...] Mas não é só. Como já salientado, um dos fundamentos que justifica a constitucionalidade da exigência da garantia do juízo como condição para a oposição de embargos é o fato de que, até então, o patrimônio do executado não está ameaçado de ser diminuído em razão do suposto crédito do exequente. O principal direito cuja proteção se busca através dos embargos, que é a defesa do bem do executado, tão logo ameaçado através da constrição, dá ao seu titular o direito de manejar a ação específica para protegê-lo. Por conta disso, uma vez realizada a constrição, ainda que parcial, o direito do executado à interposição dos embargos é inafastável, não sendo possível admitir como eficaz uma penhora para fins de alienação dos bens respectivos, e ineficaz para permitir a oposição de embargos, sob pena de evidente violação aos princípios constitucionais consagrados nos incisos XXXV e LV, do Art. 5º, da CF/88.

O posicionamento do STJ tem se alinhado com esse entendimento:

É certo que a efetivação da penhora (entre outras hipóteses previstas no artigo 9º, da Lei 6.830/80) configura garantia da execução fiscal (pressuposto para o ajuizamento dos embargos pelo executado), bem como autoriza a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa (artigo 206, do CTN), no que concerne aos débitos pertinentes. Entrementes, somente as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, taxativamente enumeradas no artigo 151, do CTN (moratória; depósito do montante integral do débito fiscal; reclamações e recursos administrativos; concessão de liminar em mandado de segurança; concessão de liminar ou de antecipação de tutela em outras espécies de ação judicial; e parcelamento), inibem a prática de atos de cobrança pelo Fisco, afastando a inadimplência do contribuinte, que é considerado em situação de regularidade fiscal. Assim é que a constituição de garantia da execução fiscal (hipótese não prevista no artigo 151, do CTN) não têm o condão de macular a presunção de exigibilidade do crédito tributário. Outrossim, a atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução limita-se a sobrestar o curso do processo executivo, o que não interfere na exigibilidade do crédito tributário. (RMS 27.473/SE, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 22-02-2011).

2.5 Responsabilidade tributária do sócio

O Art. 135 da Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), dispõe sobre a responsabilidade tributária do sócio, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior (*);

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(*) Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Taxativamente, os sócios de sociedades empresárias respondem pelas obrigações tributárias quando se verificar durante a gestão empresarial atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou dissolução irregular da sociedade (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Sabbag (2017b, p. 1.048, grifo e aspas do autor) detalha as expressões tipificadas pelo legislador tributário no *caput* do Art. 135, do CTN:

I. Excesso de poderes: o terceiro age por conta própria, além dos poderes que a norma legal, contratual ou estatutária lhe confere, ou seja, subvertendo as atribuições que lhe foram outorgadas. Diferentemente das hipóteses de omissão do art. 134, neste artigo temos nítido comportamento comissivo. Exemplo: diretor de sociedade que adquire um bem imóvel sabendo-se que, pelo estatuto social, estava impedido de fazê-lo sem a anuência de todos os sócios. A dívida de ITBI, desse modo, recairá pessoalmente sobre ele;

II. Infração de lei, contrato social ou estatutos: é importante enfatizar que o descumprimento da obrigação tributária principal (não pagamento do tributo), sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa, e não “infração legal” deflagradora da responsabilidade pessoal. É imprescindível para a responsabilização pessoal a atuação dolosa do gerente ou diretor, devendo ser cabalmente provada. O não pagamento, isoladamente analisado, é “mera presunção” de infração à lei pelo gestor da pessoa jurídica. Ademais, a infração a que se

refere o art. 135 é subjetiva (e não “objetiva”), portanto, dolosa, e é sabido que o dolo não se presume.

Estas são as hipóteses de responsabilidade tributária definidas pelo Art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Expressamente, não se fundam em um mero ou displicente inadimplemento da sociedade empresarial quanto às suas obrigações tributárias, mas nas condutas dolosas dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado especificamente tipificadas pelo legislador tributário no referido artigo do diploma legal (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Quem está obrigado a recolher os tributos devidos pela empresa é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente ou diretor, a obrigação tributária é daquela, e não deste. Este é o entendimento do STJ:

Sempre, portanto, que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do sócio gerente (ou diretor)” (REsp n. 100.739/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ, 1º fev. 1999).

No ordenamento jurídico-tributário-brasileiro, os sócios, diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de seus atos ou fatos evitados de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN. Este dispositivo alcança aqueles que representam a sociedade e em nome dela agem de má-fé. Daí merecem, com rigor, as consequências da responsabilidade tributária decorrente dos atos praticados sob essas circunstâncias. [...] A solidariedade do sócio pela dívida da sociedade somente se manifesta quando comprovado efetivamente que, no decorrer do exercício de sua administração, praticou os atos enumerados no Art. 135, *caput*, do CTN. Portanto, não há como se aventar a possibilidade de tal responsabilidade substitutiva na hipótese em que o sócio sequer esteve investido das funções diretivas da sociedade, tampouco há de se falar na possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica para alcançar bens e rendas de sócio não investido como administrador da sociedade (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Nesse sentido, o Tribunal Federal de Recursos, em acórdão, deixou bem definida a posição processual da Fazenda Pública em face da responsabilidade do sócio cotista:

A responsabilidade tributária por substituição do sócio ou gerente decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Não apurada falta dessa natureza, mesmo porque nem se discute a integralização das cotas do sócio, não há que falar em responsabilidade. O simples fato de ter sido o embargante sócio-gerente da empresa executada, legalmente extinta pelo Banco Central, não é suficiente a autorizar o prosseguimento da execução contra o ex-sócio (TFR, Rem. *ex officio* 73.429, DJU 19-8-1982, p. 7.823).

A responsabilidade solidária e ampla para o sócio gerente somente ocorre quando a imputação se faça com base em excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos, ou no caso de liquidação da sociedade efetivamente irregular. Não obstante, caberá ao sócio executado provar que não cometeu as infrações imputadas a ele. O simples inadimplemento não caracteriza infração. Se não houver prova quanto aos atos dolosos praticados pelo socio executado não há que se falar em responsabilidade solidária. [...] O STJ tem admitido que, na hipótese do Art. 135, inciso III, do CTN, a responsabilidade não é objetiva, mas, sim, subjetiva. Portanto, neste caso, admite prova em contrário. Daí o porquê de os bens do sócio só responderem pelas dívidas da empresa em caráter supletivo, quando estiver efetivamente provado que este sócio se houve com erro ou dolo, infringindo a lei ou agindo dolosamente com excesso de poder (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Segundo Theodoro Júnior (2016d, p. 116):

Mesmo no caso de dissolução irregular da sociedade, em que se presume infração à lei pelos sócios, entende que se trata de presunção relativa, podendo admitir prova em contrário por parte da pessoa física. Dá-se ao sócio a possibilidade de provar a sua inocência por não ter agido com dolo ou culpa na dissolução.

Assim, sendo opostos embargos pelos sócios, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado os quais negam suas responsabilidades pessoais pelo tributo, incumbe à Fazenda exequente demonstrar, concretamente, o ato ilícito que tenha sido cometido pelos gestores sociais, haja vista que o simples inadimplemento da obrigação tributária, sem dolo ou fraude, representa mora da empresa contribuinte, mas não ato, por si só, violador da lei ou do estatuto

social, por parte dos cotistas (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Este é o entendimento do STJ, inclusive sumulado, Súmula 430:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente (STJ, 1ª T., AgRg no AREsp. 181.871/MG, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, ac. 8-4-2014, DJe 25-4-2014).

Igualmente, este é o entendimento do STF:

A responsabilidade pelo imposto é daquele devedor vinculado pelo fato gerador da respectiva obrigação. Na sociedade por cotas de responsabilidade limitada, o sócio responde até o limite do capital social. Não provando a Fazenda os requisitos da responsabilidade dos sócios, não pode a execução recair sobre os bens destes (STF, 1ª T., RE 98.996/RJ, ac. 8-2-1983, Rel. Min. Alfredo Buzaid, DJU 25-3-1983, Seleções Jurídicas, ADV, jun./1983, p. 43, nota 39).

Em outro acórdão o STF enfatizou o mesmo entendimento:

O sócio não responde pelas obrigações fiscais da sociedade quando não se lhe impute conduta dolosa ou culposa, com violação da lei ou do contrato social (STF, 1ª T., RE 95.023/RJ, Rel. Min. Rafael Mayer, ac. 6-10-1981, DJU 3-11-1981, 1981, Lex – Jurisprudência do STF, 38:246).

Com isso, consolida-se o entendimento de que o STF não transformou o Art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, numa fonte de obrigação objetiva e automática dos sócios pelas dívidas tributárias da sociedade. O que se tem admitido é a citação dos sócios-gerentes como responsáveis pela sociedade, para que seus bens particulares possam responder pelo débito tributário, desde que tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei ou do contrato social, ainda que seus nomes não tenham sido incluídos na Certidão de Dívida Ativa (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b).

2.5.1 Penhora

A penhora é instituto do direito civil. Em sede processual tal instituto está previsto no Art. 797 do Código de Processo Civil:

Art. 797. Ressalvado o caso de insolvência do devedor, em que tem lugar o concurso universal, realiza-se a execução no interesse do exequente que adquire, pela penhora, o direito de preferência sobre os bens penhorados.

Parágrafo único. Recaindo mais de uma penhora sobre o mesmo bem, cada exequente conservará o seu título de preferência.

Trata-se de ato típico de execução por quantia certa. O fulcro deste instituto é alcançar e reservar de imediato bens suficientes do devedor, sob constrição patrimonial, para satisfação de obrigação decorrente de responsabilidade assumida por ele diante de terceiros. [...] A penhora é o marco inicial do procedimento expropriatório através do qual o órgão judicial reservará os recursos necessários ao pagamento forçado do crédito do exequente. À luz das disposições do Art. 797 do CPC a penhora se constitui em autêntico direito real sobre a coisa alheia na medida em que estabeleceu o direito de preferência em detrimento ao concurso de rateio. [...] Havendo mais de um credor vinculado ao mesmo bem penhorado o direito à satisfação do crédito do segundo credor somente poderá ser exercido após a satisfação do crédito do primeiro credor, e assim sucessivamente, caso ainda haja, por ventura, a sobra de algum saldo remanescente das satisfações dos créditos dos credores anteriores (THEODORO JÚNIOR, 2016c).

Segundo o entendimento de Theodoro Júnior (2016c, p. 515-516), o novo Código de Processo Civil

[...] dispensa aos privilégios da penhora, adquiridos nos termos do art. 797, tutela equivalente à dos direitos reais de garantia.

Assim:

(a) assegura ao exequente, a partir da penhora, preferência no pagamento a ser realizado com o produto da alienação judicial sobre todos os demais credores que estejam em posição inferior na gradação das penhoras; e

(b) garante ao exequente com penhora averbada no Registro Público o direito a intimação relacionada com penhoras supervenientes sobre o mesmo bem, a ser realizada antes da adjudicação ou alienação promovidas por outro credor (NCPC, art. 889, V), tal como se passa com os credores que contam com garantia real.

Tudo se passa, portanto, exatamente como na tutela processual aos credores titulares de garantia real.

Em sede de execução fiscal a penhora está prevista no Art. 7º da Lei 6.830/80 (LEF), Lei de Execução Fiscal:

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

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

II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

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

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

V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

2.5.1.1 Registro da Penhora

O registro da penhora instituído pela Lei n. 6.830/80 é ato significativo na prevenção contra fraude à execução. Havendo alienação do bem penhorado pelo devedor, não poderá o terceiro adquirente em negócio ulterior escudar-se em boa-fé para subtrair-se à ineficácia da aquisição. Isto porque efetuado o registro da penhora prevalecerá a publicidade *erga omnes* inerente ao registro público (THEODORO JÚNIOR, 2016d).

O ato de penhora se exterioriza com sua publicidade através do registro da penhora, previsto no Art. 7º, inciso IV:

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

(...)

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

O registro tem por escopo a publicidade *erga omnes* conferida pelo registro público visando alertar e prevenir terceiros adquirentes contra a possibilidade de fraude à execução caso o devedor resolva alienar o bem penhorado. De antemão o futuro adquirente tem consciência tratar-se de bem onerado e, portanto, impossibilitado de alegar ter agido de boa-fé para pleitear eficácia ao ato da aquisição do bem gravado (THEODORO JÚNIOR, 2016d, grifo nosso).

Nesse sentido se posicionou o TRF da 4ª Região:

A função do registro, na execução fiscal, não é a de atribuir validade à constrição judicial. Destina-se apenas a conferir publicidade ao ato (TRF-4ª Região, 1ª T., Ap. 2004.71.02.002910-8/RS, Rel. Des. Wellington M. de Almeida, ac. 17-11-2004, DJU 2-12-2004, p. 332).

Na dicção do *caput* do Art. 14, c/c o Art. 7º, inciso IV, ambos da Lei 6.830/80 (LEF), o registro da penhora como ato da execução é obrigatório haja vista a obrigatoriedade de o Oficial de Justiça ter de entregar contrafé e cópia do termo ou auto de penhora sob ordem judicial:

Art. 14 - O Oficial de Justiça entregará contrafé e cópia do termo ou do auto de penhora ou arresto, com a ordem de registro de que trata o artigo 7º, inciso IV:

I - no Ofício próprio, se o bem for imóvel ou a ele equiparado;

II - na repartição competente para emissão de certificado de registro, se for veículo;

III - na Junta Comercial, na Bolsa de Valores, e na sociedade comercial, se forem ações, debênture, parte beneficiária, cota ou qualquer outro título, crédito ou direito societário nominativo.

Entretanto, embora o registro da penhora seja obrigatório por força de ordem judicial, a Lei de Execução Fiscal (LEF) não exige o registro como condição de validade da penhora, considera-o como um expediente para realizar a publicidade *erga omnes* do ato constitutivo. Em outras palavras, a validade da penhora prevalecerá independentemente do respectivo registro. Feito o registro da penhora, o eventual adquirente do bem penhorado não terá como arguir boa-fé. Entretanto, sem o registro a ineficácia do ato de disposição dependerá de demonstração de o adquirente ter conhecimento prévio da fraude praticada pelo executado (THEODORO JÚNIOR, 2016d, grifo nosso).

Esse é o entendimento do STJ:

(STJ, 2ª T., REsp 43.738/MG, Rel. Min. Américo Luz, ac. 19-6-1995, DJU 14-8-1995, p. 24.012).

No mesmo sentido: STJ, 1ª T., REsp. 171.259/SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, ac. 12-6-2001, DJU 11-3-2002, p. 170; 2º TACSP, 11ª Câmara, RT, 726:346.

2.5.1.2 Prevenção contra a fraude de execução

O Código Tributário Nacional (CTN) prevê duas medidas específicas de prevenção contra fraude à execução; ambas no Art. 185 e no Art. 185-A, respectivamente.

O Art. 185 do CTN define como fraude à execução a alienação ou oneração de bens ou rendas após o crédito tributário ter sido regularmente inscrito como dívida ativa:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

Esta nova redação atribuída pela LC 118/2005 ao **Art. 185** do CTN, considerada pela jurisprudência do STJ como presunção *juris et de jure*, admite a possibilidade de fraude à execução anterior ao próprio ajuizamento da execução fiscal, ou seja, *inaudita altera pars*, independentemente da citação do devedor. [...] A presunção de fraude à execução nas obrigações tributárias ocorre a partir da inscrição do crédito tributário em dívida ativa, não dependendo do registro da penhora para posterior citação do devedor. Portanto, havendo ou não registro da penhora, caracteriza-se presunção de fraude à execução se o devedor não tiver outros valores ou bens suficientes para garantir a execução. [...] Anteriormente, a redação do artigo em apreço deixava dúvidas quanto ao instante a ser considerado como caracterização da fraude. Tais questionamentos foram sanados com a nova redação dada pela LC 118/2005, que definiu a simples inscrição em dívida ativa como suficiente para configurar a fraude na alienação ou oneração de bens. [...] A fraude de execução, relativamente ao crédito tributário, não mais se subordina à pendência do processo em juízo. Basta que tenha se aperfeiçoado o processo administrativo pela inscrição em dívida ativa. Dessa maneira, a lei impõe ao responsável pela obrigação tributária uma restrição à disponibilidade de seu patrimônio pela simples circunstância de ter ocorrido a inscrição em dívida ativa. [...] Cumpre destacar que a fraude à execução torna ineficaz o ato alienatório, exceto na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita; na dicção do parágrafo único do Art. 185 do CTN (MACHADO SEGUNDO, 2018b; SABBAG, 2017a; THEODORO JÚNIOR, 2016d, grifo nosso).

Nesse sentido é o entendimento do STJ:

A jurisprudência da Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp 1.141.990/PR, de relatoria do Ministro Luiz Fux, submetido ao rito dos feitos repetitivos, firmou-se no sentido de que 'a alienação efetivada antes da entrada em vigor da LC n. 118/2005 (9-6-2005) presumia-se em fraude à execução se o negócio jurídico sucedesse a citação válida do devedor; posteriormente a 9-6-2005, consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa', consolidou ainda o entendimento segundo o qual não se aplica à execução fiscal a Súmula 375/STJ: 'O reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do

terceiro adquirente” (STJ, 1ª T., AgRg no REsp. 1.500.018/RS, Rel. Min. Sérgio Kukina, ac. 28-4-2015, DJe 13-5-2015).

Com a nova redação do Art. 185 do CTN basta que o processo administrativo tenha sido concluído pela inscrição em dívida ativa. O comando normativo impõe ao responsável pela obrigação tributária, pessoa física, pessoa jurídica e aos sócios administradores, restrição à disponibilidade dos respectivos patrimônios a partir da inscrição do crédito tributário em dívida ativa. [...] Estando o crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa qualquer ato do devedor destinado a alienação ou oneração dos seus bens caracteriza-se como fraude à execução, haja vista a potencial possibilidade de frustração da exequibilidade do crédito. Assim, tal ato será inoponível à execução fiscal e ineficaz a ulterior penhora, ainda que nenhuma providência judicial tenha ocorrido anteriormente ao mesmo (MACHADO SEGUNDO, 2018b).

O Art. 185-A do CTN trata de medida cautelar para salvaguardar o crédito tributário com aplicação da indisponibilidade de bens e direitos do devedor tributário:

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 1º A indisponibilidade de que trata o **caput** deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o **caput** deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

A nova redação atribuída pela LC 118/2005 ao **Art. 185-A** do CTN admite decretação de ofício pelo juiz de medida cautelar ⁶sempre que o devedor após ter sido

⁶ Nesse sentido é o posicionamento da Segunda Turma do STJ: “*O provimento previsto no art. 185-A do CTN possui natureza cautelar, da mesma forma que o instituído pelo art. 4º da Lei 8.397/1992, segundo o qual a decretação da Medida Cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação. Não há como confundi-los com a penhora, ato de constrição judicial sobre patrimônio específico da*”

citado não pagar nem nomear bens à penhora, e não se encontrarem, desde logo, bens passíveis de constrição judicial. Trata-se de medida cautelar ampla a qual pode ser endereçada aos registros públicos, preferencialmente eletrônicos, de quaisquer instituições incumbidas de promover registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, com especial destaque ao Bacen Jud, relativamente às movimentações e disponibilidades financeiras; a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. [...] O art. 185-A, inserido pela LC n.118/2005 no Código Tributário Nacional, trouxe à tona o instituto da "penhora eletrônica": Frise-se que a penhora *online* tem serventia somente quando esgotados todos os demais meios e formas para o encontro de bens. Caso contrário, a medida se apresenta incabível, porquanto o bloqueio das contas bancárias, prejudicando o normal funcionamento da empresa, traduzir-se-á em excesso fiscal. Com o advento da Lei n. 11.382/2006, não mais se tornou decisivamente necessário que o credor comprove ter esgotado todas as vias extrajudiciais para localizar bens do executado, para só então requerer a penhora *online*, por meio do sistema Bacen-Jud (MACHADO SEGUNDO, 2018b; SABBAG, 2017a; grifo nosso, aspas do autor).

O STJ em jurisprudência através da Súmula 560 firmou entendimento quanto a aplicação das regras do Art. 185-A, do CTN, *in verbis*:

A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

O prazo para o executado opor embargos é de trinta dias a partir da intimação da penhora. É o que preveem o *caput* e o inciso III, do Art. 16 da LEF:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

parte executada. [...]” (STJ, 2ª T., AgRg no AREsp 242.742/ PR, DJe de 19.12.2012)” (grifo nosso).

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

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

2.6 Incidente de desconsideração da personalidade jurídica

Segundo Ramos (2020, p. 811), a doutrina da desconsideração, *disregard doctrine*,

[...] é fruto de construção jurisprudencial das jurisprudências inglesa e norte-americana. A doutrina comercialista aponta que o caso pioneiro acerca da teoria da desconsideração da personalidade jurídica ocorreu na Inglaterra, em 1897. Trata-se do caso *Salomon versus Salomon & Co. Ltd.*

O que se firmou foi a possibilidade de afastamento dos efeitos da personalização da sociedade, autonomia e separação patrimonial, nos casos em que a personalidade jurídica fosse utilizada de forma abusiva, em prejuízo aos interesses dos credores. Nesses casos, poderia o juiz ou tribunal desconsiderar os efeitos da personalidade jurídica, permitindo-se, assim, a execução do patrimônio pessoal dos sócios por dívidas da sociedade. Tradicionalmente, esse abuso de personalidade jurídica que admite a sua desconsideração só se caracterizava quando houvesse a prova efetiva da fraude, ou seja, da atuação dolosa, maliciosa, desonesta dos sócios em detrimento dos credores da sociedade. Adotava-se, pois, uma concepção subjetivista da *disregard doctrine*, que exigia a prova da fraude como elemento imprescindível à sua aplicação, isto é, era imprescindível a demonstração inequívoca de uma intenção, elemento subjetivo, de prejudicar credores. Atualmente, tem se estabelecido critérios mais seguros para a aplicação da teoria da desconsideração, sem que seja necessária a prova da fraude, ou seja, sem que seja preciso demonstrar a intenção de usar a pessoa jurídica de forma fraudulenta. Adota-se, pois, uma concepção objetivista da *disregard doctrine*, segundo a qual a caracterização do

abuso de personalidade pode ser verificada por meio da análise de dados estritamente objetivos, como a confusão patrimonial (RAMOS, 2020, grifo do autor).

No Brasil, A teoria da desconsideração da personalidade jurídica chegou pelas mãos de Rubens Requião, na década de 1960, quando o autor já defendia a sua aplicação no País, a despeito da ausência de previsão legislativa. Requião foi o primeiro doutrinador a defender a tese da desconsideração da personalidade jurídica com o objetivo de evitar os abusos e fraudes cometidos por empresários os quais desviavam o patrimônio da sociedade para o patrimônio pessoal com o intuito de evitar eventual execução dos bens da empresa. O direito trabalhista brasileiro teve participação importante na construção da teoria da desconsideração da personalidade jurídica haja vista as reivindicações serem embasadas em necessidade alimentar. Entretanto, na esteira do direito trabalhista, outras disciplinas cíveis passaram a exigir o mesmo tratamento jurídico, banalizando a essência conceptiva da teoria. Qualquer demanda judicial era motivo para reivindicação da desconsideração da personalidade jurídica. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica incorporou-se no nosso ordenamento jurídico a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. Direitos constitucionalmente protegidos; consumidor, meio ambiente, defesa da concorrência, anticorrupção etc., foram positivados na legislação infraconstitucional admitindo-se o viés da teoria da desconsideração da personalidade jurídica (BEZERRA FILHO, 2021; RAMOS, 2020).

Somente em 1990 a *disregard doctrine* teve regulamentação legal no Direito brasileiro, com a edição do Código de Defesa do Consumidor, Lei 8.078/1990, Art. 28. Todavia, as diversas leis positivadas posteriormente ao CDC normatizavam apenas conteúdos de direito substantivo, *direito material*. Após a edição do Código Civil de 2002, a teoria da desconsideração recebeu novo tratamento legislativo, e dessa vez o legislador editou dispositivo que refletiu, com fidelidade, os ideais originais da *disregard doctrine* (BEZERRA FILHO, 2021, grifo nosso).

CÓDIGO CIVIL. LEI 10.406/2002, ART. 50:

Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

Ao prever a aplicação da teoria da desconsideração apenas quando demonstrado o abuso de personalidade jurídica, e caracterizando a ocorrência deste nos casos de desvio de finalidade e confusão patrimonial, o Código Civil manteve-se fiel aos postulados fundamentais da *disregard doctrine*, mas, infelizmente, não revogou as equivocadas regras especiais sobre o tema, ainda existentes em nosso ordenamento jurídico, as quais, por isso, continuam em vigor (BEZERRA FILHO, 2021, grifo nosso).

Nesse sentido é o Enunciado 51 do CJF:

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica – *disregard doctrine* – fica positivada no novo Código Civil, mantidos os parâmetros existentes nos microssistemas legais e na construção jurídica sobre o tema.

Portanto, o Art. 50 do Código Civil é, atualmente, a regra matriz acerca da *disregard doctrine* no direito brasileiro, sendo de aplicação obrigatória, portanto, a todos os casos de desconsideração da personalidade jurídica, com exceção daqueles referentes às relações de consumo, aos crimes ambientais, às infrações à ordem econômica etc., os quais, como visto, possuem disciplina normativa própria prevista em leis especiais. [...] Assim, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica passou a integrar o ordenamento jurídico positivo. Entretanto, foi alcançado somente o direito substantivo, *direito material*. A aplicação efetiva, prática, da teoria da desconsideração da personalidade jurídica ainda dependia, para se tornar necessária e suficiente, do direito adjetivo, *direito processual* (BEZERRA FILHO, 2021, grifo nosso).

Em 2015, o Novo Código de Processo Civil foi integrado ao ordenamento jurídico positivo preenchendo a lacuna que restava do direito adjetivo, *direito processual*, (grifo nosso):

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. LEI 13.105/2015, ART. 133 A 137:
DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

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

§ 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

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

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconconsideração da personalidade jurídica.

Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.

Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

Art. 137. Acolhido o pedido de desconconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. LEI 13.105/2015, ART. 790, II, III, VII:

DA RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL

Art. 790. São sujeitos à execução os bens:

II - do sócio, nos termos da lei;

III - do devedor, ainda que em poder de terceiros;

VII - do responsável, nos casos de desconconsideração da personalidade jurídica.

Como visto, o Código de Processo Civil preencheu a lacuna processual anteriormente existente ao instituir um capítulo próprio destinado ao incidente de desconconsideração da personalidade jurídica às hipóteses direta e inversa, classificando-a como intervenção de terceiros (BEZERRA FILHO, 2021).

O CPC/2015 estabeleceu nos Artigos 133 a 137 e 790, incisos II, III e VII, o procedimento a ser aplicado na desconconsideração da personalidade jurídica da empresa e ao sócio ou administrador que infringir lei, contrato social ou estatuto, assegurando o direito ao contraditório e ampla defesa previstos no Art. 5º, inciso LV, da CF/88, antes da determinação do ato expropriatório de bens e valores suficientes à satisfação da dívida tributária (BEZERRA FILHO, 2021).

Na dicção do Art. 1º, *caput*, da Lei 6.830/80 (LEF), a execução judicial da Fazenda Pública será regida pelas suas próprias disposições especiais e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil, *in verbis*:

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

Ocorre que a LEF, publicada em 22 de setembro de 1980, à época não previa e tampouco foi alterada por lei superveniente incluindo em suas disposições o instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Portanto, consoante ao *caput* do Art. 1º da LEF, aplica-se integralmente as disposições do Código de Processo Civil, Lei 13.105/2015, publicada em 16 de março de 2015 (BEZERRA FILHO, 2021).

Com efeito, os defensores da voracidade fiscal entendem que a aplicação das disposições do CPC/2015 seria desnecessária haja vista o que dispõe o Art. 135 do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Entendem aqueles que a responsabilidade de terceiros prevista no Art. 135 do CTN poderia ser estendida à desconsideração da personalidade jurídica em detrimento das novas disposições do CPC/2015. Segundo eles, evitaria a Fazenda Pública de cumprir os diversos procedimentos discriminados nos Artigos 133 a 137 do CPC. [...] Entretanto, não consideram que a LEF foi publicada em 22 de setembro de 1980 e o Código Tributário Nacional (CTN) foi publicado em 25 de outubro de 1966, época em que o tema desconsideração da personalidade jurídica se encontrava em fase pré-embrionária, no Brasil. Não obstante, o legislador tributário especial poderia ter incluído as disposições do CTN no texto original da LEF, em 1980, ou *a posteriori*, mas não o fez. [...] Contudo, há entendimento predominante sobre a aplicação do Art. 135 do CTN na execução fiscal por meio de redirecionamento quando se tratar de responsabilidade subsidiária do responsável tributário. Em se tratando de responsabilidade subsidiária os bens dos administradores serão alcançados para a

satisfação da dívida tributária somente quando a pessoa jurídica executada não tiver bens suficientes para cobrir a execução. Antes de solicitar ao juízo o redirecionamento ao responsável subsidiário a Fazenda Pública deve demonstrar a insuficiência do patrimônio da empresa e a incapacidade desta de liquidar a dívida (BEZERRA FILHO, 2021).

Nesse sentido são os entendimentos do STJ, 2ª Turma, e do TRF da 4ª Região; 2ª e 1ª Turmas, respectivamente:

A citação do sócio-gerente foi realizada após o transcurso de prazo superior a cinco anos, contados da citação da empresa. Não houve prescrição, contudo, porque se trata de responsabilidade subsidiária, de modo que o redirecionamento só se tornou possível a partir do momento em que o juízo de origem se convenceu da inexistência de patrimônio da pessoa jurídica. Aplicação do princípio da *actio nata* (STJ, 2ª T., AgRg no REsp 1.062.571/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, ac. 20-11-2008, DJe 24-3-2009).

Se a sociedade possui bens suscetíveis de penhora, é inadmissível o redirecionamento da execução e penhora de bens do sócio (TRF da 4ª Região, 2ª T., REO 96.04.48225-4, Rel. Des. Tânia Terezinha Cardoso Escobar, ac. 4-11- 1996, DJ 27-11-1996)

Não demonstrado o esgotamento da busca de bens da empresa executada, uma das premissas necessárias a se cogitar a inclusão de eventual corresponsável tributário no polo passivo da execução fiscal, não cabe o redirecionamento (TRF da 4ª Região, 1ª T., Ag. 2009.04.00.029313-4, Rel. Des. Jorge Antônio Maurique, ac. 24-2-2010, DJe 9-3-2010).

Depreende-se da leitura do CPC/2015 haver duas hipóteses para que a descon sideração da personalidade jurídica seja requerida. Ambas expressas no *caput* do Art. 133 e no *caput* do Art. 134:

Art. 133. O incidente de descon sideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

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

Segundo estes dispositivos o incidente de descon sideração da personalidade jurídica poderá ser instaurado a pedido da Fazenda Pública ou do Ministério Público, juntamente com a inicial; ou em todas as fases do processo de conhecimento, como incidente processual em petição autônoma protocolizada no curso da ação de execução. Cabe ao requerente o ônus de demonstrar os pressupostos legais específicos nos quais se embasaram o pedido de instauração do incidente de descon sideração direta ou inversa; Art. 133, § 1º e Art. 134, § 4º. [...] Estes

pressupostos são os que deram origem ao próprio instituto da desconsideração da personalidade jurídica no direito comparado e, posteriormente, no Brasil. São os referentes ao desvio de finalidade e a confusão patrimonial entre a pessoa jurídica e o sócio ou o administrador, previstos no ordenamento jurídico pátrio na Lei 10.406/2002, Código Civil, Art. 50 (BEZERRA FILHO, 2021).

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Cabe ressaltar que, em sede de ação de execução, não há que se falar em sentença para julgamento do mérito. Neste caso, a desconsideração da personalidade jurídica será sempre resolvida por meio de decisão interlocutória:

É bom lembrar que, no processo de execução, não há sentença para julgamento do mérito da causa, que pudesse cumular a solução do pedido principal com a do pedido de desconsideração da personalidade jurídica. É por isso que, na ação executiva e no

cumprimento de sentença, a desconsideração será sempre resolvida por meio de decisão interlocutória (THEODORO JÚNIOR, 2016d).

Assim, dentre outras inovações requeridas pelo meio jurídico pátrio, o CPC/2015 instituiu no ordenamento jurídico brasileiro a desconsideração da personalidade jurídica, sistematizando-a amplamente aos requisitos exigidos pela importância do próprio instituto (BEZERRA FILHO, 2021).

Segundo Theodoro Júnior (2016d, p. 139-140), o que, em boa hora, o NCPD cuidou de implantar

[...] foi um procedimento para que, em qualquer situação, de responsabilização do sócio ou gestor por dívida da sociedade, com suporte fático ainda não legalmente apurado, a imputação de tal responsabilidade só se tornasse viável mediante observância de procedimento capaz de cumprir a garantia constitucional do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa, sem as quais não se pode conceber o processo justo assegurado pelo moderno Estado Democrático de Direito. Afinal, não se concebe em nosso sistema processual civil a execução forçada senão com apoio em título legalmente qualificado como executivo e que retrate a existência de obrigação do executado certa, líquida e exigível. E isto, em relação à corresponsabilidade do sócio não solidário, somente acontecerá depois que o fato constitutivo tenha sido reconhecido judicialmente em procedimento adequado.

2.6.1 Hipótese de desconsideração direta

Trata-se da *disregard doctrine* originária ou teoria da desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita.

A execução se dá em face da pessoa jurídica.

Desconsidera-se *diretamente* a personalidade jurídica empresária para atingir os bens patrimoniais dos administradores responsáveis, pessoas físicas (BEZERRA FILHO, 2021, grifo nosso).

2.6.2 Hipótese de desconsideração inversa

A execução se dá em face dos administradores responsáveis, pessoas físicas.

Desconsidera-se *inversamente* a personalidade jurídica empresária para atingir os bens patrimoniais desta a serem utilizados na satisfação de créditos de terceiros demandados em face dos seus administradores (BEZERRA FILHO, 2021, grifo nosso).

A hipótese de desconsideração inversa está prevista no Art. 133, § 2º, do CPC/2015:

Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

Segundo Ramos (2020, p. 824-825), os efeitos da desconsideração da personalidade jurídica,

[...] ao contrário do que se possa imaginar, não acarreta o fim da pessoa jurídica, ou seja, esta não será dissolvida nem liquidada. Não se trata de considerar ou declarar nula a personificação, mas de torná-la ineficaz para determinados atos.

Assim, a desconsideração da personalidade jurídica tem os seus efeitos adstritos ao caso concreto em que foi requerida, continuando a sociedade, ainda que “desconsiderada” naquele caso, a existir normalmente e a ter os efeitos da sua personalização respeitados em todas as demais relações jurídicas em que figurar.

Portanto, a aplicação da teoria da desconsideração implica, tão somente, uma suspensão temporária dos efeitos da personalização num determinado caso específico, não estendendo seus efeitos para as demais relações jurídicas das quais a pessoa jurídica faça parte.

2.7 Embargos de terceiro

Embargos de terceiro é ação oposta por quem, estranho a uma relação processual, tem seus bens e rendas indevidamente constrictos ou ameaçados de constrição para a satisfação do crédito do exequente da ação principal, credor. Na dicção do Art. 674, do CPC/2015:

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

§ 1º Os embargos podem ser de terceiro proprietário, inclusive fiduciário, ou possuidor.

§ 2º Considera-se terceiro, para ajuizamento dos embargos:

I - o cônjuge ou companheiro, quando defende a posse de bens próprios ou de sua meação, ressalvado o disposto no art. 843;

II - o adquirente de bens cuja constrição decorreu de decisão que declara a ineficácia da alienação realizada em fraude à execução;

III - quem sofre constrição judicial de seus bens por força de desconsideração da personalidade jurídica, de cujo incidente não fez parte;

IV - o credor com garantia real para obstar expropriação judicial do objeto de direito real de garantia, caso não tenha sido intimado, nos termos legais dos atos expropriatórios respectivos.

Segundo Theodoro Júnior (2016b, p. 419, grifo do autor), ultrapassando o limite da responsabilidade executiva do devedor (art. 789),

[...] e sendo atingidos bens de quem não é sujeito do processo, comete o poder jurisdicional *esbulho judicial*, que, evidentemente, não haverá de prevalecer em detrimento de quem se viu, ilegitimamente, prejudicado pela execução forçada movida contra outrem. Daí a existência dos embargos de terceiro, remédio processual que a lei põe à disposição de quem, não sendo parte no processo, sofrer constrição ou ameaça de constrição sobre bens que possua ou sobre os quais tenha direito incompatível com o ato constitutivo (art. 674).

A Lei 6.830/80 (LEF) é silente quanto a embargos de terceiro. Consoante o disposto no seu Art. 1º, as regras pertinentes a embargos de terceiro serão, subsidiariamente, as previstas no Código de Processo Civil/2015, *in verbis*:

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

Na lição de Theodoro Júnior (2016d, p. 158, grifo do autor), visando a execução forçada a realizar a responsabilidade patrimonial do devedor inadimplente,

[...] não pode a expropriação executiva atingir o patrimônio de quem não seja devedor ou responsável pelo título exequendo. Daí conceder a Lei ao terceiro indevidamente atingido pela penhora o remédio dos *embargos de terceiro* (NCPC, art. 674), que tem plena aplicação ao executivo fiscal (Lei n. 6.830/80, art. 1º). “São cabíveis os embargos de terceiro opostos em execução fiscal onde se haja promovido arresto contra pessoa totalmente estranha à relação processual, uma vez que a liquidez e certeza do título executivo da Fazenda Pública deflui da certidão de dívida ativa regularmente formada contra o devedor; não podendo o Fisco, arbitrariamente, executar quem bem lhe aprouver” (TJMG, Ap. 60.236, Rel. Des. Humberto Theodoro, ac. 17-2-1983, DJMG, 10-5-1983).

Conforme o disposto no *caput* do Art. 674 a ação embargos de terceiro visa excluir da relação processual aquele que direta ou indiretamente a ela não pertence. Aquele que não integra a relação processual é considerado pelo direito processual como terceiro estranho à lide. O objetivo da lei processual é não permitir que o processo prejudique pessoas as quais dele não tenham participação alguma, pessoas estranhas ou exógenas a ele (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Na lição de Machado Segundo (2018b, p. 370, aspas do autor), [...] “embargos de terceiro”, instrumento processual através do qual pessoa que não é o executado

se opõe à turbação ou ao esbulho na posse de seus bens por ato judicial proferido no âmbito da execução (v. g., penhora).

Trata-se de conclusões óbvias. Entretanto, na prática das relações processuais é comum o ente exequente buscar patrimônio de pessoas alheias ao processo para a satisfação do seu crédito. Daí a proteção legal através da ação de embargos de terceiro. Assim, na hipótese de os requisitos da ação de execução tributária ultrapassar, e não raras as vezes ultrapassam, os limites patrimoniais da responsabilidade do real executado ou devedor em face da obrigação ajuizada, o terceiro, à margem dela, prejudicado pela expropriação judicial, tem a proteção da lei processual conferida pela ação de embargos de terceiro em defesa de seus bens e em detrimento de execuções fiscais alheias, pertencentes a outrem (THEODORO JÚNIOR, 2016b, 2016c, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018a, 2018b).

2.7.1 Legitimado ativo

Legitimado ativo para opor ação de embargos de terceiro contra ato de execução fiscal é o terceiro prejudicado incluído como parte da lide da execução fiscal sem a ela, entretanto, pertencer. É aquele que, não sendo parte no processo, sofrer constrição ou ameaça de constrição sobre os bens que possua ou sobre os quais tenha direito incompatível com o ato constritivo determinado por decisão judicial. É o que dispõe o *caput* do Art. 674 do CPC/2015:

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

Merece destaque o entendimento do TJMG acerca da definição de legitimado ativo em face de execução fiscal:

São cabíveis os embargos de terceiro opostos em execução fiscal onde se haja promovido arresto contra pessoa totalmente estranha à relação processual, uma vez que a liquidez e certeza do título executivo da Fazenda Pública deflui da certidão de dívida ativa regularmente formada contra o devedor; não podendo o Fisco, arbitrariamente, executar quem bem lhe aprouver (TJMG, Ap. 60.236, Rel. Des. Humberto Theodoro, ac. 17-2-1983, DJMG, 10-5-1983).

O Art. 674, § 2º, incisos I a IV, do CPC/2015, enumera as espécies de terceiro com legitimidade ativa para ajuizamento de embargos:

§ 2º Considera-se terceiro, para ajuizamento dos embargos:

I - o cônjuge ou companheiro, quando defende a posse de bens próprios ou de sua meação, ressalvado o disposto no art. 843;

II - o adquirente de bens cuja constrição decorreu de decisão que declara a ineficácia da alienação realizada em fraude à execução;

III - quem sofre constrição judicial de seus bens por força de desconsideração da personalidade jurídica, de cujo incidente não fez parte;

IV - o credor com garantia real para obstar expropriação judicial do objeto de direito real de garantia, caso não tenha sido intimado, nos termos legais dos atos expropriatórios respectivos.

Em sede de execução fiscal os incisos I e III são recorrentes. Vejamos algumas ponderações a respeito dos mesmos.

Art. 674, § 2º, inciso I:

Trata-se de situação frequente na qual ocorre ajuizamento de embargos por cônjuge de sócio ou administrador de pessoa jurídica demandada por dívida tributária pela Fazenda Pública. É irrelevante o fato de o cônjuge ter sido ou não intimado da penhora de seus bens se a ação de embargos de terceiro que vier a ser ajuizada por ele decorrer de razão jurídica diversa daquela a qual motivou a Fazenda Exequente a intimá-lo por tê-lo considerado parte de uma lide da qual efetivamente ele não pertence. O CPC/2015 ao contemplar o cônjuge com o direito de ajuizar embargos de terceiro na defesa dos seus bens próprios ou de sua meação reconhece plenamente a legitimidade ativa do cônjuge para demandar, livremente, a exclusão de seu patrimônio da injusta e frequente constrição judicial promovida pela Fazenda Pública (THEODORO JÚNIOR, 2016b, 2016c, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018a, 2018b).

Eis o entendimento do STJ:

A iterativa jurisprudência deste STJ tem admitido que, em execução fiscal, é possível excluir a meação da mulher sobre o bem de propriedade do marido, penhorado para pagar débito fiscal da sociedade de que este fazia parte (STJ, 1ª T., REsp 119.855/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, ac. 5-5-1998, DJU 8-6-1998, p. 21).

Art. 674, § 2º, inciso III:

Trata-se de outra situação frequente na qual ocorre ajuizamento de embargos de ex-sócios ou administradores os quais não pertencem mais ao quadro societário ou não estão direta ou indiretamente relacionados com os atos de fraude em execução fiscal em face da pessoa jurídica demandada por dívida tributária da Fazenda Pública (THEODORO JÚNIOR, 2016b, 2016c, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018a, 2018b).

O CPC/2015, em capítulo próprio ao tratar da responsabilidade patrimonial, estabelece no Art. 789 e no Art. 790 os responsáveis para o cumprimento de suas obrigações e os bens sujeitos à execução em cumprimento de obrigações; respectivamente:

DA RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL

Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.

Art. 790. São sujeitos à execução os bens:

II - do sócio, nos termos da lei;

III - do devedor, ainda que em poder de terceiros;

VII - do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica.

Assim, embora seja óbvio, o terceiro que não é parte da ação de execução fiscal não deve ser alcançado pela constrição judicial de seu patrimônio resultante de decisão proferida na própria relação processual. Portanto, somente os bens patrimoniais do responsável ou executado devem responder pela execução fiscal (THEODORO JÚNIOR, 2016b, 2016c, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018a, 2018b).

Nesse sentido é o entendimento de Machado Segundo (2018b, p. 370):

Nos embargos de terceiro, em regra, não é possível questionar aspectos inerentes à dívida executada, sua existência, validade, liquidez e certeza etc., visto que o terceiro – exatamente por não ser apontado nem como devedor nem como responsável – não tem legitimidade para fazê-lo. Busca apenas se insurgir contra ilegítimos reflexos da execução em seu patrimônio, mas não contra a execução em si mesma.

Se o fato constitutivo do crédito exequendo não é o mesmo que fundamenta

[...] o direcionamento da execução sobre o patrimônio do sócio ou administrador e se não foi ele ainda apurado administrativamente e atestado através da Certidão de Dívida Ativa, inexistirá título executivo para legitimar a execução pessoal do terceiro gestor da empresa. Somente, portanto, através do processo judicial de conhecimento ou do incidente executivo da desconsideração, será cabível preparar o caminho processual para que, em devido processo legal, se possa instaurar a execução forçada de forma lícita.

O que, em boa hora, o NCPC cuidou de implantar foi um procedimento para que, em qualquer situação, de responsabilização do sócio ou gestor por dívida da sociedade, com suporte fático ainda não legalmente apurado, a imputação de tal responsabilidade só se tornasse viável mediante observância de procedimento capaz de cumprir a garantia constitucional do devido processo legal e do contraditório e ampla defesa, sem as quais não se pode conceber o

processo justo assegurado pelo moderno Estado Democrático de Direito. Afinal, não se concebe em nosso sistema processual civil a execução forçada senão com apoio em título legalmente qualificado como executivo e que retrate a existência de obrigação do executado certa, líquida e exigível. E isto, em relação à corresponsabilidade do sócio não solidário, somente acontecerá depois que o fato constitutivo tenha sido reconhecido judicialmente em procedimento adequado (THEODORO JÚNIOR, 2016d, p. 139-140).

2.7.2 Legitimado passivo

O legitimado passivo na ação de embargos de terceiro contra ato de execução fiscal está previsto no Art. 677, § 4º, do CPC/2015, *in verbis*:

Art. 677. Na petição inicial, o embargante fará a prova sumária de sua posse ou de seu domínio e da qualidade de terceiro, oferecendo documentos e rol de testemunhas.

(...)

§ 4º Será legitimado passivo o sujeito a quem o ato de constrição aproveita, assim como o será seu adversário no processo principal quando for sua a indicação do bem para a constrição judicial.

Exemplificando em outro giro verbal. Na ação originária ou principal A, exequente, em lide processual com B, devedor, solicita judicialmente constrição dos bens e rendas de B e de C. C, estranho ao processo entre A e B, tem a tutela jurisdicional através da ação de embargos de terceiro para se defender da constrição ou da ameaça de constrição injusta dos seus bens e rendas a favor ou em proveito de A ou de ambos A e B, se este houver indicado bem para a constrição judicial. Na ação derivada ou secundária, embargos de terceiro, C figura como embargante ou exequente, legitimado ativo, enquanto A ou A e B, se houver existência de litisconsórcio necessário, figura(m) como embargado(s) ou executado(s), legitimado(s) passivo(s) (THEODORO JÚNIOR, 2016b, 2016c, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018a, 2018b).

Nesse sentido é o entendimento reiterado do STJ:

Concordamos que em última análise o ato de constrição que prejudica terceiro indevidamente, aproveitaria ambos os polos da ação principal, pois o devedor acabaria saldando suas obrigações com a constrição de bens ou direitos que não lhe caberiam. Entretanto, o CPC de 2015 realizou uma opção legislativa clara. Em princípio, será legitimado passivo dos embargos apenas o credor a quem o ato de constrição aproveita. A opção do legislador foi por deixar claro que na concepção do código de 2015 é o credor que aproveita a constrição, e não o devedor. Por esse motivo, o CPC de 2015 estabelece uma regra bastante objetiva – legitimado passivo é o credor, pois a constrição lhe

aproveita preponderantemente – bem como uma única exceção a essa regra. Segundo tal disposição excepcional, só aproveita ao devedor a constrição decorrente da indicação do bem ou direito, caso tal indicação seja efetuada por parte desse próprio devedor. Assim, somente em caso de indicação pelo devedor do bem para a constrição judicial é que o devedor também será legitimado passivo obrigatório dos embargos de terceiro, caso esse em que o litisconsórcio necessário passa a existir, não mais pela análise da indivisibilidade da relação jurídica, mas sim por determinação legal, § 4.º do art. 677 do CPC de 2015. (STJ, REsp 601.920/CE, 4ª T, Min. rel. Maria Isabel Gallotti, j. 13.12.2011 DJe de 26.04.2012).

se o provimento dos embargos de terceiro pode afetar tanto o exequente como o executado, considerada a natureza da relação jurídica que os envolve, é de se reconhecer a existência, entre eles, de litisconsórcio passivo necessário unitário. (STJ, REsp 298.358/SP, 3.ª T., j. 21.06.2001, rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro); no mesmo sentido, (STJ, REsp 530.605/RS, 1.ª T., j. 06.11.2003, rel. Min. José Delgado); (STJ, REsp 601.920/CE, j. 13.12.2011, rel. Min. Maria Isabel Gallotti).

CAPÍTULO III

3. AÇÕES DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE CONTRA EXECUÇÃO FISCAL DA FAZENDA PÚBLICA

3.1 Exceção de pré-executividade à execução fiscal

3.1.1 Embasamento legal

Lei 6.830/80 (LEF), Art. 3º; CPC/2015, Art. 783 e Art. 803; Súmula 393 do STJ:

LEI 6.830/80 (LEF):

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

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

CPC/2015, Art. 783 e Art. 803:

Art. 783. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível.

Art. 803. É nula a execução se:

I - o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível;

II - o executado não for regularmente citado;

III - for instaurada antes de se verificar a condição ou de ocorrer o termo.

Parágrafo único. A nulidade de que cuida este artigo será pronunciada pelo juiz, de ofício ou a requerimento da parte, independentemente de embargos à execução.

SÚMULA 393 DO STJ:

A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

3.1.2 Legitimados

3.1.2.1 Legitimado ativo

O legitimado Ativo para opor ação de execução fiscal é a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias; nos termos do Art. 1º, *caput*, e do Art. 2º, *caput* e § 1º, ambos da Lei 6.830/80 (LEF):

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas

autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

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

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

3.1.2.2 Legitimado passivo

Legitimado passivo para opor exceção de pré-executividade contra ação de execução fiscal promovida pela Fazenda Pública é o executado; previsto no Art. 4º, da Lei 6.830/80 (LEF):

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

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

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

VI - os sucessores a qualquer título.

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

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

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

Segundo Theodoro Júnior (2016d, p. 999, grifo do autor):

Entre estes legitimados passivos, naturalmente o fiador, o espólio e a massa, são responsáveis *ex vi legis* pelas dívidas daquele cujo nome

figura como devedor na inscrição da Dívida Ativa. Por se tratar de uma responsabilidade objetiva não haverá necessidade de acerto algum para permitir a abertura da execução fiscal. Perante o Fisco ocupam a mesma posição jurídica do devedor primitivo. Já o mesmo não ocorre com os sucessores a título singular e os responsáveis tributários, pois seu vínculo com o contribuinte (devedor) e com a obrigação tributária deste pode depender de fato estranho ao acerto até então promovido. E sendo incerto o fato jurídico básico, que não decorre de situação líquida e certa objetivamente criada pela própria lei (como a sucessão causa mortis, a falência, a insolvência civil, a fiança etc.), não se poderá dizer que a Fazenda Pública, na maioria dos casos, dispõe de título executivo líquido e certo, hábil a permitir-lhe o manejo da execução forçada contra o sucessor singular e o corresponsável tributário. Terá ela, portanto, que, primeiramente, criar o título executivo, através das vias adequadas.

3.1.3 Prazo

Como veremos adiante ao tratarmos de *embargos à execução fiscal*, a Lei 6.830/80 (LEF) definiu expressamente em seu *Art. 16* o *prazo de trinta dias* para oferecimento deste instituto (grifo nosso):

Art. 16 - O executado oferecerá *embargos*, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - da intimação da penhora.

Entretanto, com relação à exceção de pré-executividade a LEF é omissa quanto ao prazo para o seu oferecimento.

Na lição de Sabbag (2018, p. 175, grifo do autor):

Diante da omissão legal quanto ao tema e do fato de que a medida contempla alegação de matéria de ordem pública, arguível *ex officio*, estamos que, em tese, não haveria prazo para a sua oposição, podendo, portanto, ser oposta a qualquer tempo. Registre-se, porém, que essa questão do prazo é controvertida na doutrina, havendo autores que defendem que o prazo para a garantia seria o mesmo dos embargos, no oferecimento de bens à penhora (cinco dias, portanto).

Essa interpretação quanto a *não taxatividade do prazo* para o oferecimento da exceção, compartilhada por alguns doutrinadores, como bem enfatizou o professor Sabbag, e, portanto, passível de oposição a qualquer tempo, deve-se à interpretação da Súmula 393 do STJ a qual ao admitir a exceção de pré-executividade também não fixa um prazo determinado; porém expressamente prevê a admissibilidade vinculada

às matérias conhecíveis de ofício, ou seja, às *matérias de ordem pública*. Aquelas cuja obediência legal é imposta a todos exatamente em virtude de o Estado em sede de execução fiscal tutelar o interesse público e não o privado. Por isso mesmo, não há que se falar em tal prazo ou equipará-lo ao prazo de embargos (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b; SABBAG, 2018, grifo nosso).

SÚMULA 393 DO STJ: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.”

3.1.4 Juízo competente

1 – TRIBUTOS FEDERAIS

União: “... JUIZ FEDERAL DAS EXECUÇÕES FISCAIS FEDERAIS DA ...SEÇÃO (OU SUBSEÇÃO) JUDICIÁRIA DE ...”

2 – TRIBUTOS ESTADUAIS OU DISTRITAIS

Estado respectivo ou Distrito Federal: “... JUIZ DE DIREITO DA ... VARA DAS EXECUÇÕES FISCAIS DA COMARCA DE...”

3 – TRIBUTOS MUNICIPAIS OU DISTRITAIS

Município respectivo ou Distrito Federal: “... JUIZ DE DIREITO DA ... VARA DAS EXECUÇÕES FISCAIS DA COMARCA DE...”

Nos casos de tributos federais, a competência será do Juiz Federal. Tratando-se de tributos municipais e estaduais, a competência será do Juiz de Direito. Quanto à competência, para processar e julgar a ação de execução fiscal, no que concerne às execuções a cargo da União, em princípio, será ela do juiz federal da localidade em que tiver domicílio o executado (art. 109, §§ 1º e 3º, da CF). Frise-se, em tempo, que, se não houver no local sede de juízo federal, a competência será do juiz de direito da comarca do domicílio do executado (BARROSO, 2019; SABBAG, 2018).

3.1.5 Finalidade

É condição imperial que a Fazenda Pública cumpra os requisitos legais de *liquidez, certeza e exigibilidade* para que o título executivo adquira o caráter de

exequibilidade em face do sujeito passivo. A ausência de um destes três requisitos permite que o executado alegue vício do título e requeira em exceção de pré-executividade a nulidade do processo de execução fiscal (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b; BARROSO, 2019; SABBAG, 2018, grifo nosso).

Segundo Sabbag (2018, p. 174) em casos de flagrante nulidade do título executivo ou do processo,

[...] tem-se admitido a propositura deste incidente processual. O título será líquido (ou dotado de liquidez), quando seu valor for conhecido; será certo (dotado de certeza), quando sua existência for indiscutível; e será exigível (dotado de exigibilidade), quando for vencido. O normal processamento da execução fiscal depende de que esses três requisitos sejam atendidos cumulativamente, de forma não alternativa, sob pena de o exequente tornar-se carecedor de ação.

3.1.6 Particularidades

Trata-se de instrumento do qual dispõe o executado com vistas a se defender da ausência dos requisitos legais exigidos para que o exequente prossiga com a marcha da execução fiscal e, conseqüentemente, afastar a constrição patrimonial de seus bens e direitos objeto do processo executivo instaurado pela Fazenda Pública. O CPC atual, de algum modo, prevê a figura da exceção de pré-executividade, ou algo a ela assemelhado, quando estabelece que a nulidade da execução (v.g., por inexigibilidade do título) será pronunciada pelo juiz, de ofício ou a requerimento da parte, independentemente de embargos à execução (art. 803, parágrafo único). Na hipótese de uma exceção de pré-executividade ser acolhida, dando ensejo à extinção do processo executivo, a irresignação da Fazenda Pública deve ser exteriorizada através de recurso de apelação (havendo, de qualquer sorte, a “*remessa ex officio*”, ou “*remessa necessária*”, à luz do art. 496, I, do CPC/2015). Este, se provido, implicará o retorno dos autos para o juízo singular, para que tenha continuidade o processamento da execução. Na hipótese de não ser acolhida a exceção de pré-executividade, o recurso cabível é o de agravo de instrumento, o que, uma vez provido pelo Tribunal de Apelação, implicará a extinção da execução fiscal. Não se sujeita à preclusão podendo ser pronunciada a qualquer tempo pelo juiz, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, independentemente de embargos à execução, haja vista abordar matérias de ordem pública, na interpretação do Art. 803, p. ú., do

CPC/2015, retrocitado. É admissível relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória nem tampouco alegações fundadas no mérito do processo da execução fiscal, na interpretação da Súmula 393, do STJ, retrocitada. Seu processamento se dá por meio de simples petição, nos próprios autos da execução, de modo incidental, sem embargos ou penhora, em que são levantadas matérias de ordem pública e nulidades absolutas que não reclamam, para caracterização, produção de provas (REsp 769.152, REsp 838.399 e EREsp 866.632) (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b; BARROSO, 2019; SABBAG, 2018, grifo nosso, aspas do autor).

Segundo Carneiro (2013, p. 213, aspas do autor):

A exceção de pré-executividade é um meio de objeção de que se pode valer o executado nos autos do processo de execução, daí por que parte da doutrina entende que melhor seria chamar o instituto de objeção de pré-executividade. Nomenclaturas à parte, a exceção de pré-executividade surgiu com PONTES DE MIRANDA, em parecer dado em caso que se tornaria célebre na história forense do país, intitulado “Caso Mannesmann” em 1966. Tratava-se de um caso em que diversas demandas executivas foram ajuizadas em face da Companhia Siderúrgica Mannesmann, com base em títulos “falsos” e geravam um grave problema para a executada embargar a execução, pois para fazer uso dessa “defesa” precisaria garantir o juízo mediante o oferecimento de bens à penhora, mesmo tendo conhecimento de que os títulos eram comprovadamente falsos. Sobre o tema, PONTES DE MIRANDA elaborou um parecer, indicando uma forma de defesa do executado, dentro do próprio processo executivo, a que se deu o nome de “exceção de pré-executividade. Assim, desde então, em função da exigibilidade da garantia do juízo para a oposição dos embargos à execução, muitas vezes o contribuinte sofria prejuízo, tendo em vista que a Fazenda Pública emitia as certidões de dívida ativa com erros materiais entre outras questões de ordem pública que poderiam ser conhecidas de ofício pelo juiz. Diante disso, a doutrina e a jurisprudência (Súmula 393 do STJ) têm admitido, em situações excepcionais, que o contribuinte se utilize do instrumento chamado de objeção ou exceção de pré-executividade.

Podemos então conceituar a exceção de pré-executividade ou objeção de pré-executividade como a medida oposta pelo devedor, no processo de execução, com vistas a arguir vício ou nulidade do título executivo sobre o qual se funda a execução, ou seja, alegação de matéria de ordem pública que pode ser conhecida de ofício pelo juiz e não demande dilação probatória, como, por exemplo, prescrição, decadência, ausência das condições da ação, pagamento já efetuado etc. Por isso mesmo, por constituir defesa pela alegação de vício ou nulidade do título executivo, prescinde de garantia do juízo.

Para CÂMARA, a objeção de não executividade permite ao executado, dentro do módulo processual de execução, sem necessidade de opor embargos ou impugnação, apresentar alegações em defesa, restritas

tais alegações às matérias que podem ser conhecidas de ofício, por dizerem respeito à admissibilidade da tutela jurisdicional executiva.

Em razão da proliferação de execuções fiscais descabidas, nas quais a Fazenda Pública buscava o adimplemento de créditos inexistentes,

[...] já pagos, ou constituídos em processos administrativos eivados de flagrantes nulidades, ganhou corpo, na doutrina e na jurisprudência relativa ao Processo Judicial Tributário, a ideia de uma exceção de pré-executividade, espécie de defesa apresentada pelo executado antes ou independentemente de garantida a execução. Como observa Roberto Rosas, a exceção de pré-executividade é, a rigor, uma imposição do princípio da proporcionalidade, pois se apresenta como a forma mais adequada e menos gravosa de se demonstrar a presença de certos vícios na execução. Vícios que, porque demonstráveis de plano, tornam desnecessária, e excessiva, a exigência de penhora, e de oposição de embargos. Schubert de Farias Machado, no mesmo sentido, após lembrar que a execução deve ser feita do modo menos gravoso para o devedor, doutrina não ser razoável que o executado “seja constrangido pela penhora em bens de seu patrimônio quando inexistente o título executivo respectivo” (MACHADO SEGUNDO, 2018b, p. 281-282, *aspas do autor*).

Não cabe exceção de pré-executividade em toda e qualquer circunstância, devendo o executado examinar a existência simultânea de dois requisitos:

I – requisito material: é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz (ordem pública) ou que acarrete alguma nulidade absoluta no processo executivo;

II – requisito formal: é indispensável que a decisão a ser tomada pelo juízo competente das execuções não necessite de dilação probatória.

A exceção de pré-executividade caberá apenas nessas duas circunstâncias cumulativas. A falta de qualquer circunstância levará a discussão em sede de embargos à execução fiscal. (BARTINE, 2020, p. 151).

Nesse sentido é o entendimento do STJ:

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

art. 543-C do CPC (STJ. Recurso Especial 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgamento em 22-4-2009, DJ 4-5-2009).

Enfim, não há razão para excluir-se a execução fiscal do alcance do art. 803 do NCPC e, conseqüentemente, da execução de pré-executividade. Isto porque,

[...] conforme se reconhece na melhor jurisprudência, “na execução de pré-executividade, o devedor traz a juízo matérias preliminares que importam em extinção do título executivo, sem a necessidade de que seus bens sejam objeto de apreensão judicial, assegurando que a execução se proceda da forma menos gravosa para este devedor”, tal como se passa diante de obrigação tributária extinta por prescrição evidente (TRF, 2ª R., Ag. 19.918- 8, 1ª T., Rel. Des. Ricardo Regueira, DJU 13-1-2003, p. 88; *Revista de Estudos Tributários*, 30:98). Ademais, se as preliminares são apreciáveis de ofício, com a nulidade total do título, não há como negar ao executado o recurso à exceção de pré-executividade, mesmo em face da execução fiscal (TJSP, 2ª Câm. Dir. Públ., Agl 162.558-5, Rel. Des. Aloísio de Toledo César, ac. 16-5-2000, in FERNANDES, Odmir et al. *Lei de Execução Fiscal*, cit., p. 305-306). Nesse sentido, o entendimento do STJ em julgamento de Recurso Especial Repetitivo (STJ, 1ª Seção, REsp 1.136.144/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, ac. 9-12-2009, DJe 1º-2-2010). [...] “Nada impede” – como decidiu o STJ – “que o executado, antes da penhora, advirta o juiz para circunstâncias prejudiciais (pressupostos processuais ou condições da ação) suscetíveis de conhecimento *ex officio*. (THEODORO JÚNIOR, 2016d, p. 326-327, grifo e aspas do autor).

3.1.7 Concessão de efeito suspensivo

A exceção de pré-executividade é forma de objeção feita pelo executado contra incidente executivo, mediante simples petição nos próprios autos, arguindo ausência dos requisitos da execução fiscal (SABBAG, 2018).

Na lição de Sabbag (2018, p. 174), em sede de exceção de pré-executividade,

[...] seu processamento se dá por meio de simples petição, nos próprios autos da execução, de modo incidental, sem embargos ou penhora, em que são levantadas matérias de ordem pública e nulidades absolutas que não reclamam, para caracterização, produção de provas.

O efeito suspensivo da execução fiscal não ocorre automaticamente com a instauração da exceção de pré-executividade. Cabe ao executado requisitá-lo na mesma petição na qual enseja a exceção de pré-executividade, feita nos próprios autos, sob o fundamento do poder geral de cautela do juízo, nos termos do Art. 1º da Lei 6.830/80 (LEF), c/c Art. 294, Art. 297, Art. 300, todos do CPC/2015, *in verbis*:

LEI 6.830/80 (LEF):

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

CPC/2015:

Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

Art. 297. O juiz poderá determinar as medidas que considerar adequadas para efetivação da tutela provisória.

Parágrafo único. A efetivação da tutela provisória observará as normas referentes ao cumprimento provisório da sentença, no que couber.

Parágrafo único. A tutela provisória de urgência, cautelar ou antecipada, pode ser concedida em caráter antecedente ou incidental.

Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

Segundo Barroso (2019, p. 185), pode ser atribuído o Efeito Suspensivo

à Execução Fiscal não garantida quando o Executado oferece, em sua defesa, a Exceção. A Suspensão deve ser fundada no art. 297 do CPC porque o Poder Geral de Cautela autoriza o juiz a tomar medidas excepcionais quando o executado comprove que a execução possa causar dano irreparável ou de difícil reparação e que a não constituição da garantia é verossímil diante de prova inequívoca.

Assim, o executado deve requerer o efeito suspensivo da execução fiscal na petição feita nos próprios autos em que requer a exceção de pré-executividade. Diferentemente do que ocorre quanto aos embargos à execução fiscal, como veremos adiante, cujo efeito suspensivo deve ser requerido nos termos do Art. 1º da Lei 6.830/80 (LEF), c/c Art. 919, § 1º, e com Art. 294, Art. 297, Art. 300, todos do CPC/2015, por previsão expressa no próprio CPC (SABBAG, 2018; BARROSO, 2019; THEODORO JÚNIOR, 2016d).

3.1.8 Matérias de ordem pública

Matérias de ordem pública são matérias *insuscetíveis* de serem deliberadas ou modificadas por vontade ou por interesse dos integrantes de um negócio jurídico. Trata-se de matérias específicas cuja imperatividade objetiva da lei deve ser acatada sem hesitação pelas partes envolvidas na prestação jurisdicional. As matérias de ordem pública que devem ser alegadas pelo Executado envolvem a ausência das condições da ação, os pressupostos processuais, as causas de suspensão e extintivas de exigibilidade do crédito tributário, as modificativas ou impeditivas da

obrigação tributária que não demandem dilação probatória. Dentre as mais comuns que devem ser reconhecidas de ofício pelo juiz, em sede de execução fiscal, são: a) nulidades do título executivo, iliquidez, incerteza e inexigibilidade; b) ilegitimidade passiva do executado; c) dívida paga; d) prescrição e decadência; e) imunidade, isenção, anistia; f) inconstitucionalidade de tributo já reconhecida pelo STF (BARROSO, 2019; SABBAG, 2018, grifo nosso).

Sabbag (2018, p. 175-176, grifo e aspas do autor) ao se referir a matérias de ordem pública e de prescrição tributária tece algumas considerações ratificando acerca de quais devem ser reconhecidas de ofício pelo juiz e do entendimento do STJ em relação a ambas:

A exceção de pré-executividade e as matérias de ordem pública: a exceção de pré-executividade é aceita, embora com cautela, pelos Tribunais. Porém, em sede de execução fiscal, sofre limitação expressa, visto que o § 2º do art. 16 da LEF determina expressamente que a matéria de defesa deve ser arguida em embargos. A regra doutrinária, que coincidentemente se alinha à LEF, é no sentido de restringir a pré-executividade, ou seja, defesa sem embargos e sem penhora, às matérias de ordem pública, que podem e devem ser reconhecidas de ofício pelo julgador ou, em se tratando de nulidade do título, flagrante e evidente, cujo reconhecimento independa de contraditório ou dilação probatória, conforme entendimento do STJ (REsp 392.308/RS, rel. Min. Eliana Calmon, j. em 15.08.2002).

A prescrição tributária pode ser arguida em sede de exceção de pré-executividade: de acordo com o STJ, "(...) 2. A exceção de pré-executividade é servil à suscitação de questões que devam ser conhecidas de ofício pelo juiz, como as atinentes à liquidez do título executivo, os pressupostos processuais e as condições da ação executiva. 3. O espectro das matérias suscetíveis através da exceção tem sido ampliado por força da exegese jurisprudencial mais recente, admitindo-se a arguição de prescrição e de ilegitimidade passiva do executado, desde que não demande dilação probatória (exceção secundum eventus probationis). 4. A ilegitimidade passiva, por ser causa extintiva do direito do exequente, é possível sua veiculação em exceção de pré-executividade" (AgRg no Ag 932.969/SP, DJ 03.11.2008).

Assim, caracterizada a existência de violação a direito previsto em matéria de ordem pública, *cabe ao executado requerer a nulidade da execução fiscal de ofício ao juízo competente, sob o ditame do Art. 803, do CPC/2015* (grifo nosso):

Art. 803. É nula a execução se:

I - o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível;

II - o executado não for regularmente citado;

III - for instaurada antes de se verificar a condição ou de ocorrer o termo.

Parágrafo único. A nulidade de que cuida este artigo será pronunciada pelo juiz, de ofício ou a *requerimento da parte, independentemente de embargos à execução*.

Nesse sentido é o entendimento do TRF 5ª Região:

“A defesa através de petição direta no processo de execução, dita exceção de pré-executividade, pode ser utilizada para arguir matéria de ordem pública (falta de pressupostos e das condições), pagamento, prescrição ou qualquer vício do título, desde que demonstrados de plano” (Ac. un. – TRF 5ª R. – Agr 41.205/PE – Rel. Des. Federal Ridalvo Costa – j. 8.8.2002 – Íntegra Boletim de Jurisprudência do TRF 5ª R., n.º 156/2002, p. 67).

Por fim, segundo Theodoro Júnior (2016d, p. 462, grifo nosso), cabe ressaltar que

[...] *tanto os embargos como a exceção de pré-executividade* podem extinguir a execução fiscal com ou sem julgamento de mérito; por julgamento de mérito, para justificar o reexame necessário, entende-se tanto o que se funda em questão de direito processual como de direito substancial, desde que o pedido seja afinal rejeitado.

3.2 Embargos à execução fiscal

3.2.1 Embasamento legal

Embargos à execução fiscal é ação de conhecimento autônoma, com dilação probatória, que tem por escopo invalidar o título executivo e a extinção da execução fiscal. Tem previsão legal expressa no Art. 16 da Lei 6.830/80, Lei de Execução Fiscal (LEF); no Art. 319 e Art. 914, ambos do CPC/2015; nas Súmulas 558, 559 e 560, todas do STJ (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b; SABBAG, 2018; BARROSO, 2019; BARTINE, 2020, grifo nosso):

LEI 6.830/80 (LEF)

Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

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

CPC/2015

Art. 319. A petição inicial indicará:

I - o juízo a que é dirigida;

II - os nomes, os prenomes, o estado civil, a existência de união estável, a profissão, o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, o endereço eletrônico, o domicílio e a residência do autor e do réu;

III - o fato e os fundamentos jurídicos do pedido;

IV - o pedido com as suas especificações;

V - o valor da causa;

VI - as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados;

VII - a opção do autor pela realização ou não de audiência de conciliação ou de mediação.

§ 1º Caso não disponha das informações previstas no inciso II, poderá o autor, na petição inicial, requerer ao juiz diligências necessárias a sua obtenção.

§ 2º A petição inicial não será indeferida se, a despeito da falta de informações a que se refere o inciso II, for possível a citação do réu.

§ 3º A petição inicial não será indeferida pelo não atendimento ao disposto no inciso II deste artigo se a obtenção de tais informações tornar impossível ou excessivamente oneroso o acesso à justiça.

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

§ 1º Os embargos à execução serão distribuídos por dependência, autuados em apartado e instruídos com cópias das peças processuais relevantes, que poderão ser declaradas autênticas pelo próprio advogado, sob sua responsabilidade pessoal.

§ 2º Na execução por carta, os embargos serão oferecidos no juízo deprecante ou no juízo deprecado, mas a competência para julgá-los é do juízo deprecante, salvo se versarem unicamente sobre vícios ou defeitos da penhora, da avaliação ou da alienação dos bens efetuadas no juízo deprecado.

SÚMULAS DO STJ: 558, 559 e 560:

Súmula 558 – Em ações de execução fiscal, a petição inicial não pode ser indeferida sob o argumento da falta de indicação do CPF e/ou RG ou CNPJ da parte executada.

Súmula 559 – Em ações de execução fiscal, é desnecessária a instrução da petição inicial com o demonstrativo de cálculo do débito, por tratar-se de requisito não previsto no art. 6º da Lei n. 6.830/1980.

Súmula 560 – A decretação da indisponibilidade de bens e direitos, na forma do art. 185-A do CTN, pressupõe o exaurimento das diligências na busca por bens penhoráveis, o qual fica caracterizado quando infrutíferos o pedido de constrição sobre ativos financeiros e a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado, ao Denatran ou Detran.

3.2.2 Legitimados

3.2.2.1 Legitimado ativo

O legitimado Ativo para opor ação de execução fiscal é a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias; nos termos do Art. 1º, *caput*, e do Art. 2º, *caput* e § 1º, ambos da Lei 6.830/80 (LEF):

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

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

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

3.2.2.2 Legitimado passivo

Legitimado passivo para opor ação de embargos à execução fiscal contra ação de execução fiscal promovida pela Fazenda Pública é o executado; previsto no Art. 4º, da Lei 6.830/80 (LEF):

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

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

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

VI - os sucessores a qualquer título.

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência,

concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

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

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

Cabe ressaltar a distinção entre os sujeitos passivos previstos no Art. 4º, da LEF. Entre esses legitimados passivos, naturalmente o fiador, o espólio e a massa, são responsáveis *ex vi legis* pelas dívidas daquele cujo nome figura como devedor na inscrição da Dívida Ativa. Por se tratar de uma responsabilidade objetiva não haverá necessidade de acerto algum para permitir a abertura da execução fiscal. Perante o Fisco ocupam a mesma posição jurídica do devedor primitivo. Já o mesmo não ocorre com os sucessores a título singular e os responsáveis tributários, pois seu vínculo com o contribuinte (devedor) e com a obrigação tributária deste pode depender de fato estranho ao acerto até então promovido. E sendo incerto o fato jurídico básico, que não decorre de situação líquida e certa objetivamente criada pela própria lei (como a sucessão causa mortis, a falência, a insolvência civil, a fiança etc.), não se poderá dizer que a Fazenda Pública, na maioria dos casos, dispõe de título executivo líquido e certo, hábil a permitir-lhe o manejo da execução forçada contra o sucessor singular e o corresponsável tributário. Terá ela, portanto, que, primeiramente, criar o título executivo, através das vias adequadas (THEODORO JÚNIOR, 2016d, grifo do autor).

3.2.3 Prazo

O prazo para o executado, contribuinte e demais responsáveis legais pela dívida ativa de natureza tributária ou não tributária, opor embargos é de trinta dias, contados a partir da data da garantia oferecida à execução. Na dicção do Art. 16 da LEF:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

III - da intimação da penhora.

3.2.4 Garantia

A garantia do juízo é requisito imperativo de admissibilidade dos embargos de executado. Uma vez realizada a garantia, nos termos do Art. 9º da LEF, abre-se o período legal de 30 dias disposto no *caput* do Art. 16 da LEF, dentro do qual deverá se dar a protocolização dessa ação de índole incidental, que visa desconstituir o título exequendo. Em outras palavras, no processo autônomo dos embargos, em relação ao processo de execução fiscal, o executado vai perseguir a desconstituição do título executivo manejado pela Fazenda Pública para cobrá-lo (SABBAG, 2018).

A sentença em sede de embargos à execução fiscal poderá ensejar duas hipóteses: procedência ou não procedência ao pedido do embargante. Julgados procedentes os pedidos formulados pelo embargante, pode haver a interposição de apelação cível por parte da Fazenda embargada, além da necessária remessa de ofício de que cuida o art. 496, II, do CPC/2015. Caso sejam julgados improcedentes os pedidos do embargante, poderá este manejar recurso de apelação cível, no âmbito do qual poder-se-á discutir, de modo incidental, sobre a circunstância de a execução dever continuar suspensa, ou não (MACHADO SEGUNDO, 2018b).

3.2.5 Juízo competente

1 – TRIBUTOS FEDERAIS

União: “... JUIZ FEDERAL DAS EXECUÇÕES FISCAIS FEDERAIS DA ...SEÇÃO (OU SUBSEÇÃO) JUDICIÁRIA DE ...”

2 – TRIBUTOS ESTADUAIS OU DISTRITAIS

Estado respectivo ou Distrito Federal: “... JUIZ DE DIREITO DA ... VARA DAS EXECUÇÕES FISCAIS DA COMARCA DE...”

3 – TRIBUTOS MUNICIPAIS OU DISTRITAIS

Município respectivo ou Distrito Federal: “... JUIZ DE DIREITO DA ... VARA DAS EXECUÇÕES FISCAIS DA COMARCA DE...”

Nos casos de tributos federais, a competência será do Juiz Federal. Tratando-se de tributos municipais e estaduais, a competência será do Juiz de Direito. Quanto à competência, para processar e julgar a ação de execução fiscal, no que concerne às execuções a cargo da União, em princípio, será ela do juiz federal da localidade em que tiver domicílio o executado (art. 109, §§ 1º e 3º, da CF). Frise-se, em tempo, que, se não houver no local sede de juízo federal, a competência será do juiz de direito da comarca do domicílio do executado (BARROSO, 2019; SABBAG, 2018).

No entendimento de Machado Segundo (2018b, p. 359):

O juízo competente para o processamento e o julgamento dos embargos dada a estreita ligação que há entre os embargos e a execução fiscal que através deles é impugnada, o juízo competente para o julgamento dos embargos é o mesmo perante o qual se vinha processando a execução fiscal. Embora sejam processados pelo mesmo juízo, é conveniente juntar, no âmbito dos embargos, cópia do processo de execução, ou pelo menos de suas principais peças, cujo exame, dependendo da tese discutida, pode-se fazer necessário nas instâncias superiores. Pode parecer repetição desnecessária de papéis, mas não se deve esquecer que, havendo apelação, não raro são remetidos à superior instância apenas os autos dos embargos, permanecendo no juízo de primeiro grau a execução.

3.2.6 Nome e qualificação do embargante e do embargado

Como em qualquer petição inicial, é necessário que na inicial dos embargos se identifiquem e qualifiquem as partes, atendendo, de resto, no que couber, a tudo o que exige o art. 319 do CPC/2015. Não é razoável, contudo, que se exija o cumprimento dessa formalidade com o mesmo rigor que se exigiria em se tratando de uma ação de conhecimento, de rito ordinário, movida por um cidadão contra outro. *Primeiro*, porque tais dados já estão contidos no processo de execução. *Segundo*, porque são públicos e notórios a qualificação e o endereço dos entes que compõem a Fazenda Pública, sendo muitas vezes suficiente a afirmação de que a ação é proposta “contra a União”; os dados do embargante, por outro lado, ainda que não constem da inicial, necessariamente estarão contidos no instrumento procuratório que a acompanha. Entretanto, esta opinião não é unânime. Segundo alguns autores, os Embargos constituem ação autônoma e como tal deve preencher todos os requisitos

da petição inicial contidos nos incisos do Art. 319 do CPC/2015 (MACHADO SEGUNDO, 2018b; BARROSO, 2019, grifo nosso, aspas do autor).

3.2.7 Particularidades

Embargos é gênero que comporta várias espécies e, entre algumas destas, diversos sinônimos entre si. Portanto, não se confundem umas com outras, a exemplo de embargos de terceiro. A ação de embargos de executado, também conhecida como “embargos de devedor”, ou “embargos à execução” é ação de conhecimento através da qual o executado opõe-se à pretensão executiva da Fazenda Pública. Seu principal objetivo é o de obter a invalidação, total ou parcial, do título executivo, e, por conseguinte, obter a extinção da execução por ele aparelhada (MACHADO SEGUNDO, 2018a, aspas do autor).

Os embargos à execução são admitidos diante de ação de execução fiscal. A sistemática atual da Lei de Execução Fiscal (LEF) permite a oposição, por parte do executado, de ação autônoma, intitulada “embargos à execução” (“embargos de executado”), processando-se em apenso aos autos principais. A bem da verdade, os embargos à execução servem como meio efetivo de proteção a direitos do executado, cujo patrimônio não poderá ser alcançado sem o devido processo legal (SABBAG, 2018, aspas do autor).

Segundo Theodoro Júnior (2016c, p. 873), os embargos,

como já se afirmou, não são mera resistência passiva como a contestação. Sua natureza é de verdadeira ação de conhecimento. São eles, na verdade, uma espécie de reconvenção em que o devedor, aproveitando-se da iniciativa do credor, de instaurar a relação processual, tenta desconstituir o título executivo.

3.2.8 Principais características

O procedimento dos embargos à execução fiscal adotado pela LEF, lei especial, deve observar, subsidiariamente, o mesmo procedimento estabelecido para os embargos à execução previsto no Art. 914 do CPC/2015, retrocitado. Trata-se de instituto legal posto à disposição do executado para que este possa se defender contra incorreções de atos constritivos promovidos pela Fazenda Pública (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Na dicção do Art. 914, § 1º, do CPC, os embargos à execução serão distribuídos por dependência, autuados em apartado e instruídos com cópias das peças processuais relevantes:

§ 1º Os embargos à execução serão distribuídos por dependência, autuados em apartado e instruídos com cópias das peças processuais relevantes, que poderão ser declaradas autênticas pelo próprio advogado, sob sua responsabilidade pessoal.

O Art. 16, § 2º, da LEF, a exemplo do que ocorre no Art. 336 do CPC/2015 ao dispor sobre o instituto da contestação, possibilita ampla oportunidade de defesa, não se admitindo quaisquer argumentações posteriores estranhas à hipótese de superveniência de novos fatos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito, para que o executado possa alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b):

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

Nesse sentido é o posicionamento jurisprudencial do STJ:

“o executado, quando do ajuizamento dos embargos à execução fiscal, deve alegar toda matéria útil à defesa, à luz do disposto no § 2º, do artigo 16, da Lei n. 6.830/80, revelando-se inadmissível posterior inovação argumentativa, salvante na hipótese de superveniência de fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito” (STJ, 1ª T., Ag no REsp 948.717/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, ac. 24-8-2010, DJe 10-9-2010).

Em sede de embargos à execução fiscal não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão arguidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos. É o que prevê o Art. 16, § 3º, da LEF:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

(...)

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

Este é o posicionamento da 1ª Turma do STJ:

Consequentemente, a compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de

liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário (STJ, 1ª Seção, REsp 1.008.343/SP, Rel. Min. Luiz Fux, ac. 9-12-2009, DJe 1º-2-2010).

No mesmo sentido, STJ, 2ª T., AgRg no REsp 1.271.064/RS, Rel. Min. Humberto Martins, ac. 4-10-2011, DJe 14-10-2011:

A controvérsia consiste em verificar se o título executivo extrajudicial (CDA) que embasa a execução fiscal carrega débitos que antes do ajuizamento da execução haviam sido objeto de compensação efetivada (administrativa ou judicialmente) ou não. Na primeira hipótese, a execução fiscal há que ser extinta, por se tratar de compensação pretérita. Na segunda hipótese, há que ser aplicado o disposto no art. 16, § 3º, da LEF (Lei n. 6.830/80) a vedar a utilização da compensação como matéria de defesa em sede de execução fiscal e respectivos embargos (STJ, 2ª T., AgRg no REsp. 1.372.502/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, ac. 25-6-2013, DJe 1º-7-2013).

Acerca da compensação prevista no Art. 16, § 3º, da LEF, e, não obstante a previsão legal e o entendimento do STJ, o tema ainda gera polêmica na doutrina:

Não nos parece haver amparo jurídico, nem moral, para que o ente público, reconhecidamente devedor, postergue o adimplemento de suas dívidas, e, paralelamente, exija coercitivamente os valores que esse mesmo credor lhe deve. Coexistindo débitos e créditos compensáveis, o encontro de contas é medida que se impõe, não apenas – no caso de tributos federais – por conta do disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, mas também como decorrência lógica da própria razoabilidade. Nem se alegue que o crédito que o executado afirma possuir pode não existir, ou não ser suficiente para extinguir por compensação toda a quantia executada: essas questões são “de mérito”, e devem ser discutidas no âmbito dos embargos à execução. O que não é possível é afastar – sem exame – toda e qualquer questão relacionada à compensação, apenas porque o art. 16, § 3º, da LEF o determina (MACHADO SEGUNDO, 2018b, p. 364, aspas do autor).

A audiência de instrução e julgamento em sede de embargos está prevista no Art. 17 da LEF:

Art. 17 - Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo Único - Não se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o Juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias.

Trata-se de situação rara haja vista que a maioria das matérias versadas no âmbito de embargos à execução fiscal referem-se a matéria de direito ou de fato mediante inequívoca prova documental. Portanto, não suscetível de realização de

audiência no dizer expresso do parágrafo único do Art. 17 da LEF (THEODORO JÚNIOR, 2016d; MACHADO SEGUNDO, 2018b).

Na maior parte das execuções fiscais são discutidas apenas questões de direito, ou questões de fato cuja prova é exclusivamente documental. Há, quando muito, a necessidade de ser realizada perícia contábil, que a rigor não passa de um exame técnico de alguns documentos (escrituração contábil). Mesmo nesse caso, o deferimento da prova, a nomeação do perito, a formulação de quesitos e indicação de assistente técnico pelas partes, a entrega do laudo, o pedido de esclarecimentos, a prestação desses esclarecimentos etc., tudo ocorre sem que se faça necessária a audiência. Quando muito, dependendo da complexidade dos fatos objeto das atenções do perito, e das dúvidas das partes quanto às suas conclusões, realiza-se a audiência apenas para que sejam prestados alguns esclarecimentos a respeito do laudo. [...] A Fazenda Exequente ao impugnar os embargos deverá fazê-lo por completo impugnando item a item defendido pelo embargante de forma a ratificar os termos do processo administrativo que justificaram a inscrição em dívida ativa e a consequente execução fiscal em decorrência do não pagamento do débito tributário pelo executado. Na impugnação aos embargos, a exequente deverá refutar os embargos em todos os seus termos, indicando as razões, de fato e de Direito, pelas quais entende não prosperar a pretensão do embargante. Muitas vezes, junto da impugnação, a Fazenda exequente anexa todo o processo administrativo que culminou com a inscrição em dívida ativa da quantia executada. Essa juntada é de todo recomendável, não apenas para trazer aos autos elementos que permitem conhecer a natureza e os fundamentos do crédito executado, mas especialmente para verificar se não houve vício em sua constituição ou no controle interno de sua legalidade (v. g., cerceamento do direito de defesa). Assim, se o embargante e a embargada não juntarem aos autos cópia do processo administrativo, deve o juiz requerer que a embargada o junte, a fim de que haja uma adequada compreensão da controvérsia (MACHADO SEGUNDO, 2018b).

3.2.9 Concessão de efeito suspensivo

A Lei 6.830/80 (LEF), lei especial, não prevê expressamente os efeitos suspensivos em sede de embargos à execução fiscal. Entretanto, na ausência

previsão expressa em seu texto, a própria LEF, em seu Art. 1º, determina a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil para o preenchimento da lacuna legal. A pretensão de o embargante alcançar o efeito suspensivo em decorrência de embargos à execução fiscal manejado por ele deve ser requerida, sob o fundamento do poder geral de cautela do juízo, nos termos da Lei 6.830/80 (LEF), Art. 1º c/c Art. 919, § 1º; e nos termos do CPC/2015, Art. 294, Art. 297 e Art. 300 (SABBAG, 2018; BARROSO, 2019; THEODORO JÚNIOR, 2016d):

LEI 6.830/80 (LEF):

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

CPC/2015:

Art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.

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

§ 2º Cessando as circunstâncias que a motivaram, a decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada.

§ 3º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, esta prosseguirá quanto à parte restante.

§ 4º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante.

§ 5º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de substituição, de reforço ou de redução da penhora e de avaliação dos bens.

Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

Art. 297. O juiz poderá determinar as medidas que considerar adequadas para efetivação da tutela provisória.

Parágrafo único. A efetivação da tutela provisória observará as normas referentes ao cumprimento provisório da sentença, no que couber.

Parágrafo único. A tutela provisória de urgência, cautelar ou antecipada, pode ser concedida em caráter antecedente ou incidental.

Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

A Lei nº 6.830/1980 é lei especial, de maneira que suas disposições prevalecem sobre as do CPC, quando divergentes. Por exemplo, não se aplicam ao executivo fiscal as regras do CPC que permitem embargos do devedor sem penhora (CPC/1973, art. 736; NCPC, art. 914), porque o art. 16, § 1º, da LEF “exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal”. Já em relação ao efeito suspensivo não reconhecido ordinariamente aos embargos pela regra art. 919 do NCPC (art. 739-A do CPC/1973), o entendimento jurisprudencial é no sentido de sua aplicação ao executivo fiscal, por falta de previsão em contrário na legislação especial. As duas teses foram adotadas em julgamento de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), por unanimidade, pela 1ª Seção do STJ (REsp 1.272.827/PE, Min. Mauro Campbell Marques, ac. 22.05.2013, *DJe* 31.05.2013) (THEODORO JÚNIOR, 2016c, aspas do autor).

Eis o entendimento do STJ consolidado, por unanimidade, no Acórdão do REsp 1.272.827/PE, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, ac. 22.05.2013, *DJe* 31.05.2013 (grifo e aspas do texto original):

EXECUÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC [NCPC, ART. 1.036]. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, § 1º, DO CPC [NCPC, ART. 919, § 1º] ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (*FUMUS BONI JURIS*) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (*PERICULUM IN MORA*) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL.

1. A previsão no ordenamento jurídico pátrio da regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor somente ocorreu com o advento da Lei n. 8.953, de 13 de dezembro de 1994, que promoveu a reforma do Processo de Execução do Código de Processo Civil de 1973 (Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – CPC/73), nele incluindo o § 1º do art. 739, e o inciso I do art. 791.

2. Antes dessa reforma, e inclusive na vigência do Decreto-lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938, que disciplinava a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional, e do Código de Processo Civil de 1939 (Decreto-lei n. 1.608/39), nenhuma lei previa expressamente a atribuição, em regra, de efeitos suspensivos aos embargos do devedor, somente admitindo-os excepcionalmente. Em razão disso, o efeito suspensivo derivava de construção doutrinária que, posteriormente, quando suficientemente amadurecida, culminou no projeto que foi convertido na citada Lei n. 8.953/94, conforme o evidencia sua Exposição de Motivos –

Mensagem n. 237, de 7 de maio de 1993, DOU de 12-4-1994, Seção II, p. 1.696.

3. Sendo assim, resta evidente o equívoco da premissa de que a LEF e a Lei n. 8.212/91 adotaram a postura suspensiva dos embargos do devedor antes mesmo de essa postura ter sido adotada expressamente pelo próprio CPC/73, com o advento da Lei n. 8.953/94, fazendo tábula rasa da história legislativa.

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

5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 – LEF quanto o art. 53, § 4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).

6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 – artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos – não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, § 1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal.

7. Muito embora por fundamentos variados – ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do “Diálogo das Fontes”, ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) – essa conclusão tem sido alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça. Pela Primeira Turma: AgRg no Ag 1381229/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 15-12-2011; AgRg no REsp 1.225.406/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, julgado em 15-2-2011; AgRg no REsp 1.150.534/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 16-11-2010; AgRg no Ag 1.337.891/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 16-11-2010; AgRg no REsp 1.103.465/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 7-5-2009.

Pela Segunda Turma: AgRg nos EDcl no Ag n. 1.389.866/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 21-9-2011; REsp n. 1.195.977/RS, Segunda Turma, Rei. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 17- 8-2010; AgRg no Ag n. 1.180.395/AL, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe 26-2-2010; REsp n. 1.127.353/SC, Segunda Turma, Rei. Min. Eliana Calmon, DJe 20- 11-2009; REsp 1.024.128/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 19-12-2008.

8. Superada a linha jurisprudencial em sentido contrário inaugurada pelo REsp. n. 1.178.883-MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 20-10- 2011 e seguida pelo AgRg no REsp. 1.283.416/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 2-2-2012; e pelo REsp 1.291.923/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 1º-12-2011.

9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: “A Seção, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator”. Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Ari Pargendler, Eliana Calmon, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

(STJ, 1ª Seção, REsp. 1.272.827/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, ac. 22-5- 2013, DJe 31-5-2013).

Por outro lado, Sabbag (2018, p. 163, grifo nosso) tem entendimento diferente quanto à *sublimação* do Art. 919, § 1º, do CPC/2015, disposição atinente à execução civil para oposição de embargos à execução fiscal, haja vista a adoção implícita de embargos com efeito suspensivo pela própria LEF em alguns artigos de seu texto:

Estamos que, conquanto a LEF não faça menção expressa ao efeito suspensivo dos embargos, não se pode negar que o efeito já faz parte implicitamente do processo executivo fiscal. Em conclusão, entendemos que, no tocante aos processos executivos fiscais, os embargos permanecem com o efeito de suspender a execução, não se lhes aplicando as novas disposições atinentes à execução civil.

A propósito, a LEF dispõe, em vários dispositivos, mesmo que de modo implícito, sobre a atribuição de efeito suspensivo aos embargos (v.g., arts. 19 e 24). Deixa claro que, nas situações ali tratadas, os embargos terão, sim, efeito suspensivo, sendo impossível aplicar “subsidiariamente” o CPC, sob pena de malferimento ao art. 5º, XXXV, LIV e LV, da CF.

Posto isso, nossa conclusão exsurge à luz de uma necessária análise sistemática do Direito Brasileiro, que agasalha regras legais e princípios constitucionais que imporiam a eficácia suspensiva dos

embargos à execução fiscal, posto que em face de lei específica em sentido contrário, cuja invalidade seria vital exteriorizar.

Depreende-se da leitura do Art. 919 da LEF que “O deferimento do efeito suspensivo, por outro lado, é provisório e reversível a qualquer tempo (art. 919, § 2º). A cassação, ou modificação, no entanto, deverá ser provocada por requerimento do exequente, a quem incumbirá demonstrar alteração ocorrida no quadro fático das circunstâncias que motivaram a providência cautelar. O juiz, por sua vez, para revogar o efeito suspensivo, terá de proferir decisão adequadamente fundamentada, não podendo fazê-lo laconicamente (art. 919, § 2º). Aliás, ressalte-se que, tanto no deferimento como na revogação da medida, o juiz profere decisão interlocutória, cuja validade depende sempre de fundamentação, por exigência constitucional (CF, art. 93, IX). A impugnação, num e noutro caso, dar-se-á por agravo de instrumento. Em regra, o agravo retido é impróprio para atacar decisões que defiram ou vedem atos executivos. De qualquer maneira, ainda que o executado obtenha efeito suspensivo para seus embargos, tal não impedirá o cumprimento do mandado executivo para ultimação da penhora e avaliação dos bens que formarão a garantia do juízo. A paralisação da execução, portanto, somente acontecerá após a penhora e avaliação (art. 919, § 5º). Na hipótese de os embargos serem julgados procedentes, com ou sem efeito suspensivo, extingue-se a execução fiscal (THEODORO JÚNIOR, 2016c, aspas do autor).

3.2.10 Matérias de ordem pública

A respeito do tema matérias de ordem pública aplica-se aos embargos à execução fiscal tudo o que dissemos no item 3.1.8, retrocitado, referente à exceção de pré-executividade.

Matérias de ordem pública são matérias *insuscetíveis* de serem deliberadas ou modificadas por vontade ou por interesse dos integrantes de um negócio jurídico. Trata-se de matérias específicas cuja imperatividade objetiva da lei deve ser acatada sem hesitação pelas partes envolvidas na prestação jurisdicional. As matérias de ordem pública que devem ser alegadas pelo Executado envolvem a ausência das condições da ação, os pressupostos processuais, as causas de suspensão e extintivas de exigibilidade do crédito tributário, as modificativas ou impeditivas da obrigação tributária que não demandem dilação probatória. Dentre as mais comuns

que devem ser reconhecidas de ofício pelo juiz, em sede de execução fiscal, são: a) nulidades do título executivo, iliquidez, incerteza e inexigibilidade; b) ilegitimidade passiva do executado; c) dívida paga; d) prescrição e decadência; e) imunidade, isenção, anistia; f) inconstitucionalidade de tributo já reconhecida pelo STF (BARROSO, 2019; SABBAG, 2018, grifo nosso).

Sabbag (2018, p. 175-176, grifo do autor) ao se referir a matérias de ordem pública e de prescrição tributária tece algumas considerações ratificando acerca de quais devem ser reconhecidas de ofício pelo juiz e do entendimento do STJ em relação a ambas:

A exceção de pré-executividade e as matérias de ordem pública: a exceção de pré-executividade é aceita, embora com cautela, pelos Tribunais. Porém, em sede de execução fiscal, sofre limitação expressa, visto que o § 2º do art. 16 da LEF determina expressamente que a matéria de defesa deve ser arguida em embargos. A regra doutrinária, que coincidentemente se alinha à LEF, é no sentido de restringir a pré-executividade, ou seja, defesa sem embargos e sem penhora, às matérias de ordem pública, que podem e devem ser reconhecidas de ofício pelo julgador ou, em se tratando de nulidade do título, flagrante e evidente, cujo reconhecimento independa de contraditório ou dilação probatória, conforme entendimento do STJ (REsp 392.308/RS, rel. Min. Eliana Calmon, j. em 15.08.2002).

A prescrição tributária pode ser arguida em sede de exceção de pré-executividade: de acordo com o STJ, "(...) 2. A exceção de pré-executividade é servil à suscitação de questões que devam ser conhecidas de ofício pelo juiz, como as atinentes à liquidez do título executivo, os pressupostos processuais e as condições da ação executiva. 3. O espectro das matérias suscetíveis através da exceção tem sido ampliado por força da exegese jurisprudencial mais recente, admitindo-se a arguição de prescrição e de ilegitimidade passiva do executado, desde que não demande dilação probatória (exceção secundum eventus probationis). 4. A ilegitimidade passiva, por ser causa extintiva do direito do exequente, é possível sua veiculação em exceção de pré-executividade" (AgRg no Ag 932.969/SP, DJ 03.11.2008). (SABBAG, 2018, p. 175-176, grifo do autor)

Assim, caracterizada a existência de violação a direito previsto em matéria de ordem pública, *cabe ao executado requerer a nulidade da execução fiscal de ofício ao juízo competente, sob o ditame do Art. 803, do CPC/2015 (grifo nosso):*

Art. 803. É nula a execução se:

I - o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível;

II - o executado não for regularmente citado;

III - for instaurada antes de se verificar a condição ou de ocorrer o termo.

Parágrafo único. A nulidade de que cuida este artigo será pronunciada pelo juiz, de ofício ou a *requerimento da parte, independentemente de embargos à execução*.

Nesse sentido é o entendimento do TRF 5ª Região:

“A defesa através de petição direta no processo de execução, dita exceção de pré-executividade, pode ser utilizada para arguir matéria de ordem pública (falta de pressupostos e das condições), pagamento, prescrição ou qualquer vício do título, desde que demonstrados de plano” (Ac. un. – TRF 5ª R. – Agr 41.205/PE – Rel. Des. Federal Rivalvo Costa – j. 8.8.2002 – Íntegra Boletim de Jurisprudência do TRF 5ª R., n.º 156/2002, p. 67).

Por fim, segundo Theodoro Júnior (2016d, p. 462, grifo nosso), cabe ressaltar que

[...] *tanto os embargos como a exceção de pré-executividade* podem extinguir a execução fiscal com ou sem julgamento de mérito; por julgamento de mérito, para justificar o reexame necessário, entende-se tanto o que se funda em questão de direito processual como de direito substancial, desde que o pedido seja afinal rejeitado.

3.3 Especificidades e diferenças entre ação de exceção de pré-executividade e ação de embargos à execução fiscal

3.3.1 Exceção de pré-executividade

3.3.1.1 Embasamento legal:

Primariamente, Lei 6.830/80 (LEF); Súmula 393 do STJ.

Subsidiariamente, CPC/2015, Art. 783, Art. 803.

3.3.1.2 Finalidade:

Visa a *nulidade* do processo de execução fiscal em decorrência da existência de vício no título executivo extrajudicial sob fundamento de matéria de ordem pública e quanto aos seus requisitos legais de liquidez, certeza e exigibilidade.

3.3.1.3 Particularidade:

Exceção de pré-executividade ou objeção de pré-executividade é instrumento de defesa oposta pelo executado, nos próprios autos do processo de execução, mediante arguição de vício no título executivo extrajudicial sob fundamento de matéria de ordem pública passível de ser reconhecida de ofício pelo juiz desde que não demande dilação probatória; salvaguardadas as devidas proporções, assemelha-se ao direito líquido e certo em sede de mandado de segurança. Entre as principais

matérias de ordem pública destacam-se: a) nulidades do título executivo, iliquidez, incerteza e inexigibilidade; b) ilegitimidade passiva do executado; c) dívida paga; d) prescrição e decadência; e) imunidade, isenção, anistia; f) inconstitucionalidade de tributo já reconhecida pelo STF.

3.3.1.4 Garantia:

Prescinde de garantia do juízo ou intimação de penhora, haja vista alegação de pronto quanto a fundamentação incontestada da *nulidade* do título executivo eivado de vício.

3.3.1.5 Prazo:

Não há prazo. A exceção de pré-executividade pode ser arguida a qualquer tempo no decorrer do processo de execução fiscal, haja vista alcançar matéria de ordem pública.

3.3.1.6 Concessão de efeito suspensivo:

Não ocorre automaticamente com a instauração da exceção de pré-executividade. Cabe ao executado requisitá-lo na mesma petição na qual enseja a exceção de pré-executividade, feita nos próprios autos, sob o fundamento do poder geral de cautela do juízo, nos termos do Art. 1º da Lei 6.830/80 (LEF), c/c Art. 294, Art. 297, Art. 300, todos do CPC/2015.

3.3.1.7 Provas:

Matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

3.3.1.8 Recursos:

3.3.1.8.1 Agravo de Instrumento, contra decisão interlocutória.

3.3.1.8.2 Apelação, contra sentença prolatada.

3.3.2 Embargos à execução fiscal

3.3.2.1 Embasamento legal:

Primariamente, Lei 6.830/80 (LEF), Art. 16; Súmulas 558, 559 e 560 do STJ.

Subsidiariamente, CPC/2015, Art. 914.

3.3.2.2 Finalidade:

Visa a *extinção* total ou parcial da execução fiscal e, por conseguinte, obter a invalidação do título executivo extrajudicial instituído pela Fazenda Pública.

3.3.2.3 Particularidade:

A ação de embargos de executado, também conhecida como “embargos de devedor”, ou “embargos à execução” é ação de conhecimento através da qual o executado opõe-se à pretensão executiva da Fazenda Pública. É meio efetivo de proteção a direitos do executado, cujo patrimônio não poderá ser alcançado sem o devido processo legal.

3.3.2.4 Garantia:

A garantia do juízo é requisito imperativo de admissibilidade dos embargos de executado. Uma vez realizada a garantia, nos termos do Art. 9º da LEF, abre-se o período legal de 30 dias disposto no *caput* do Art. 16 da LEF, dentro do qual o executado deverá protocolizar a ação de embargos à execução fiscal.

3.3.2.5 Prazo:

Trinta dias, contados a partir da data da garantia oferecida à execução; Art. 16 da Lei 6.830/80 (LEF).

3.3.2.6 Concessão de efeito suspensivo:

Não ocorre automaticamente com a instauração da ação de embargos à execução fiscal. Deve ser requerido, sob o fundamento do poder geral de cautela do juízo, nos termos da Lei 6.830/80 (LEF), Art. 1º c/c Art. 919, § 1º; e nos termos do CPC/2015, Art. 294, Art. 297 e Art. 300.

3.3.2.7 Provas:

Devem ser requeridas todas as provas em direito admitidas.

3.3.2.8 Recursos:

3.3.2.8.1 Agravo de Instrumento, contra decisão interlocutória.

3.3.2.8.2 Apelação, contra sentença prolatada.

CONCLUSÃO

O presente estudo acadêmico teve como objetivo investigar e identificar as características das principais ações judiciais de iniciativa do contribuinte para este se defender de execução fiscal promovida pela Fazenda Pública.

Trata-se de tema relevante haja vista que o feito executivo objetiva, em rito sumário, a constrição de bens e rendas do sujeito passivo para a satisfação do crédito tributário.

A pesquisa foi desenvolvida com o intuito de identificar as características e peculiaridades intrínsecas de cada instrumento processual defensivo e suas disposições instituídas sob o amparo da Constituição Federal de 1988, de leis complementares, leis especiais e leis ordinárias; estas últimas, aplicadas subsidiariamente àquelas.

Buscou-se esclarecer a interpretação e aplicação da Lei 6.830/80, Lei de Execução Fiscal (LEF), lei especial, como instrumento instituído especificamente para agilizar o processo executivo e o acesso do Fisco às garantias do crédito tributário em execução. Os conflitos decorrentes dos privilégios exacerbados concedidos pelo legislador à Administração Pública em detrimento do contribuinte, notadamente a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 cujos princípios do Estado Democrático de Direito, teoricamente, foram exaltados em busca de uma melhor isonomia entre Estado e cidadãos; entre eles, contribuintes pessoas físicas e jurídicas.

O estudo acadêmico foi fracionado em três capítulos.

O Capítulo I foi dedicado ao estudo do Processo Judicial Tributário; conceito; aspectos fundamentais; formas e procedimentos, o duplo grau de jurisdição; certidão de dívida ativa – CDA, definição, certeza, liquidez, exigibilidade, protesto; inscrição e dívida ativa, exequibilidade do crédito tributário; certidão negativa; certidão positiva com efeito de negativa.

O Capítulo II foi dedicado ao estudo da Execução Fiscal; conceito; privilégios da fazenda pública; prescrição, interrupção da prescrição, suspensão da prescrição, prescrição intercorrente; garantia da execução; responsabilidade tributária do sócio, penhora, registro da penhora, prevenção contra a fraude de execução, incidente de

desconsideração da personalidade jurídica, hipótese de desconsideração direta, hipótese de desconsideração inversa; embargos de terceiro, legitimado ativo, legitimado passivo.

O Capítulo III foi dedicado às Ações de Iniciativa do Contribuinte; exceção de pré-executividade à execução fiscal; embasamento, legitimados ativo e passivo, prazo, juízo competente, finalidade, particularidades, concessão de efeito suspensivo, matérias de ordem pública; embargos à execução fiscal; embasamento, legitimados ativo e passivo, prazo garantia, juízo competente, nome e qualificação do embargante e do embargado, particularidades, principais características, concessão de efeito suspensivo, matérias de ordem pública; especificidades e diferenças entre ação de exceção de pré-executividade e ação de embargos à execução fiscal; embasamento legal, finalidade, particularidade, garantia, prazo, concessão de efeito suspensivo, provas, recurso contra decisão interlocutória, recurso contra sentença prolatada.

A pesquisa teve como ênfase principal dois objetos. *Primeiro*, o estudo da ação de exceção de pré-executividade cujo embasamento legal é a Lei 6.830/80, Lei de Execução Fiscal (LEF), e a Súmula 393 do STJ, ambas aplicadas primariamente; e o CPC/2015, aplicado subsidiariamente. *Segundo*, o estudo da ação de embargos à execução fiscal cujo embasamento legal se divide entre a Lei 6.830/80, Lei de Execução Fiscal (LEF), aplicada primariamente; e o Código de Processo Civil, CPC/2015, aplicado subsidiariamente.

Em relação à ação de exceção de pré-executividade, concluiu-se que foram verificadas no feito executivo as circunstâncias adstritas às matérias de ordem pública que não demandem dilação probatória, podendo o juiz admitir a exceção de ofício ou a requerimento do executado e declarar a *nulidade* da ação de execução fiscal, a qualquer tempo, independentemente de terem sido opostos embargos e de ter sido garantido o juízo.

Em relação à ação de embargos à execução fiscal, concluiu-se que as pretensões defensivas do executado dependem de garantia prévia do juízo, ainda que parcialmente, independentemente da continuidade da execução e da expropriação de bens e rendas pela Fazenda Pública para a satisfação do crédito tributário declarado na Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Concluiu-se que ambas as ações, independentemente da decisão do juízo em primeira instância, sujeitam-se ao duplo grau de jurisdição com a *remessa necessária* a órgão colegiado superior para ratificação da decisão em primeira instância ou devolução ao juízo de origem para reavaliação da decisão originária.

Verificada a enorme importância para as partes envolvidas no feito executivo, Fazenda Pública e Contribuinte, concluiu-se que a legislação e os procedimentos aplicados ao processo judicial de execução fiscal precisam ser aprimorados, segundo opiniões de parte da doutrina defensora da tese de retorno da legislação de execução fiscal ao texto do Código de Processo Civil, unificando harmoniosamente normas e procedimentos no mesmo diploma legal sob os novos ditames da Constituição Federal de 1988, a exemplo do que ocorreu durante a vigência do CPC de 1973 sob a égide da Constituição Federal de 1967 e EC 1/69.

REFERÊNCIAS

ADAMEK, Marcelo Vieira von (ed.); NORONHA, José Augusto Araújo de (ed.); TUCCI, José Rogério Cruz e (coord.); FERREIRA FILHO, Manoel Caetano (coord.); APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho (coord.); DOTTI, Rogéria Fagundes (coord.); MARTINS, Sandro Gilbert (coord.). *Código de processo civil anotado*. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo-AASP/SP; Paraná: Ordem dos Advogados do Brasil-OAB/PR, 2017.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ASSIS, Araken de. *Processo civil brasileiro, volume IV [livro eletrônico]: manual da execução*. 2 ed. em e-book baseada na 18 ed. impressa. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

BARROSO, Darlan; OLIVEIRA, Marcos; BOLDRIN, Roberta. *Prática forense: prática tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BARTINE, Caio. *Manual de prática tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

BEZERRA FILHO, Manoel Justino. *Desconsideração da personalidade jurídica: aula nº 13 ministrada em 03/11/2021 na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie campus Higienópolis*. São Paulo, 2021. Disponível em: https://drive.google.com/file/d/19nx2rROmksPhmV3uTzd_7jSs_ynRYQG9/view?usp=sharing.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo processo civil brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CARNEIRO, Claudio. *Processo tributário administrativo e judicial*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo tributário: teoria e prática*. 15. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

CHAVES, Francisco Coutinho. *Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. *Teoria e prática do direito tributário*. 3. ed. rev. e atual. de acordo com as Leis Complementares n. 139/2011 e 141/2012. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial [livro eletrônico]: direito de empresa*. 1. ed. em e-book baseada na 28. ed. impressa. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 17. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015a.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento*. 18. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2016a.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 10. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015b.

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal*. 13. ed. reform. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2016b.

DONIZETTI, Elpídio. *Novo código de processo civil comentado*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

GAJARDONI, Fernando da Fonseca *et al.* *Teoria geral do processo: comentários ao CPC 2015, parte geral, prefácio Antonio Carlos Ferreira*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios; LENZA, Pedro (coord.) *Direito processual civil esquematizado*. Coleção esquematizado. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MACEDO, Elaine Harzheim (coord. geral); MAGLIAVACCA, Carolina Moraes (coord. geral); TORRES, Artur Luís Pereira (coord.); SILVA, Jaqueline Mielke (coord.); XAVIER, José Tadeu Neves (coord.); FERRARINI, Letícia (coord.); LONGO, Luís Antônio (coord.); JOBIM, Marco Félix (coord.). *Novo código de processo civil anotado*. Porto Alegre: Ordem dos Advogados do Brasil-OAB/RS, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018a.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018b.

MAMEDE, Gladston. *Direito empresarial brasileiro: títulos de crédito*. 10. ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo código de processo civil comentado*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017a.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum*. Volume 2. 3. ed. em e-book baseada na 3. ed. impressa. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017b.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018.

MEDINA, José Miguel Garcia. *Novo código de processo civil comentado [livro eletrônico]: com remissões e notas comparativas ao CPC/1973*. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 8. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

NUNES, Cleucio Santos. *Curso completo de direito processual tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. *Manual de direito processual civil contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial: volume único*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

SABBAG, Eduardo. *Código tributário nacional comentado*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017a.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017b.

SABBAG, Eduardo. *Prática tributária: método de estudo OAB*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SIDOU, J. M. Othon (org.) *et.al. Dicionário jurídico: academia brasileira de letras jurídicas*. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; THEODORO NETO, Humberto (colab.); MELLO, Adriana Mandim Theodoro de (colab.); THEODORO, Ana Vitoria Mandim (colab.). *Código de processo civil anotado*. 20. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016a.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: procedimentos especiais*. Volume II, 50. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016b.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum*. Volume III. 47. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016c.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016d.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: títulos de crédito*. Volume 2. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.) *et al. Breves comentários ao novo código de processo civil*. 1. ed. em e-book baseada na 1. ed. impressa. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

.....

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, AUGUSTO CESAR DA SILVA MARTHA

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31962084, período noturno, turma 10R11, tendo realizado o TCC com o título: PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO: AÇÕES DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE CONTRA EXECUÇÃO FISCAL DA FAZENDA PÚBLICA

sob a orientação do(a) Professor(a) ORLANDO BORTOLAI JÚNIOR

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 16 de maio de 2022.

AUGUSTO CESAR DA SILVA MARTHA

Assinatura do discente