



**UCSAL
UNIVERSIDADE
CATÓLICA DO
SALVADOR**

MÔNICA SOUZA OLIVEIRA

**EXECUÇÃO FISCAL: ANÁLISE DOS REFLEXOS DO ATUAL
MODELO BRASILEIRO NA SATISFAÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO**

Salvador

2020

MÔNICA SOUZA OLIVEIRA

**EXECUÇÃO FISCAL: ANÁLISE DOS REFLEXOS DO ATUAL
MODELO BRASILEIRO NA SATISFAÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso de graduação
em Direito da Universidade Católica do
Salvador, como requisito parcial para obtenção
do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Darlã Conceição Santos.

Salvador

2020

Oliveira, Mônica.

Execução Fiscal: Análise dos Reflexos do Atual Modelo Brasileiro na Satisfação do Crédito Tributário/Mônica Souza Oliveira. - Salvador, 2020. Paginação.

Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Graduação.

Orientador: Prof. Darlã Conceição Santos.

1. Execução fiscal. 2. Crédito tributário. 3. Meios alternativos de resolução de conflitos fiscais. I. Oliveira, Mônica – Orientador: Prof. Darlã Conceição Santos. II. Universidade Católica do Salvador. Pró-Reitoria de Graduação. III. Execução Fiscal: Análise dos Reflexos do Atual Modelo Brasileiro na Satisfação do Crédito Tributário.

CDU:

MÔNICA SOUZA OLIVEIRA

**EXECUÇÃO FISCAL: ANÁLISE DOS REFLEXOS DO ATUAL MODELO
BRASILEIRO NA SATISFAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito da Universidade Católica do Salvador.

Salvador, de de 2020

Banca Examinadora:

Darlã Conceição Santos – Orientador
Advogado, Mestre, Especialista em Direito Empresarial, Direito Tributário e Compliance
Empresarial

Roberto de Souza Matos Júnior
Advogado, Especialista em Direito Civil e Processo Civil

“Dedico este trabalho, primeiramente, à Deus, pela força que me moveu durante essa caminhada, à minha filha Giselle, essencial na minha vida, por acreditar em mim e à minha mãe, companheira de sempre, que agora zela por mim ao lado do Pai!”.

AGRADECIMENTOS

À minha filha querida, minha parceira, amor da minha vida, que desde o início me incentivou e apoiou na concretização desse meu sonho. Agradeço por todo carinho e compreensão nessa árdua jornada.

Ao meu pai (*in memoriam*), que certamente estaria orgulhoso dessa minha nova conquista, e à minha mãe (*in memoriam*) querida, amiga e companheira incansável, meus grandes amores, que muito me ajudaram na vida, agradeço pelos ensinamentos que me possibilitaram chegar até aqui.

Agradeço ao meu companheiro querido e amigo, Edvaldo, quem primeiro me fez despertar o interesse pela carreira jurídica, obrigada pelo apoio e parceria.

Agradeço à minha irmã Fátima que, mesmo questionando, me ajudou nos cuidados com minha mãe, portadora de Alzheimer, possibilitando tempo para os meus estudos. E, também, aos meus irmãos Marta e Luiz, pelo apoio nessa trajetória, principalmente nessa reta final, tão difícil com o internamento e falecimento de minha mãe.

Às minhas amigas queridas: Vanessa, Renata e Milda, que conheci na minha chegada à Faculdade, além de Carol e Evandro, amigos especiais que também conheci nesse caminho e, que estiveram comigo no decorrer de todo o curso, agradeço por estarem ao meu lado durante essa trajetória, me ajudado a superar as dificuldades e partilhando os momentos prazerosos da vida acadêmica. Amigos que levo para toda vida!

Agradeço a todos os meus professores da UCSAL, que souberam, tão bem, me incentivar na busca de conhecimentos. Em especial, ao Prof. Marco Viana, que se tornou um amigo querido, sempre disponível a apoiar quando necessário.

Agradeço a todos, amigos, familiares e colegas, que de alguma forma participaram e colaboraram nessa minha trajetória.

Por fim, e não menos importante, ao meu orientador, Prof. Darlã Conceição Santos, agradeço por ter aceitado a orientação do meu TCC, e por ter desenvolvido tal tarefa com atenção e paciência, disponibilizando todo o tempo necessário e dividindo comigo o seu conhecimento, o que foi imprescindível na construção do projeto em tela.

*“Não é sobre ter todas pessoas do mundo pra si
É sobre saber que em algum lugar alguém zela
por ti
É sobre cantar e poder escutar mais do que a
própria voz
É sobre dançar na chuva de vida que cai sobre
nós
É saber se sentir infinito
Num universo tão vasto e bonito é saber sonhar
Então, fazer valer a pena cada verso daquele
poema sobre acreditar
Não é sobre chegar no topo do mundo e saber
que venceu
É sobre escalar e sentir que o caminho te
fortaleceu
É sobre ser abrigo e também ter morada em
outros corações
E assim ter amigos contigo em todas as
situações
A gente não pode ter tudo[...]
Por isso, eu prefiro sorrisos
E os presentes que a vida trouxe pra perto de
mim
Não é sobre tudo que o seu dinheiro é capaz de
comprar
E sim sobre cada momento, sorriso a se
compartilhar
Também não é sobre correr contra o tempo pra
ter sempre mais
Porque quando menos se espera a vida já ficou
pra trás [...]
a vida é trem-bala, parceiro
E a gente é só passageiro prestes a partir”.*

Trem-Bala – Ana Carolina Vilela Da Costa

RESUMO

É cediço que, em qualquer economia os recursos são escassos para atender necessidades que são sempre ilimitadas. No Brasil não é diferente, para cumprir com sua função de prover e manter os serviços de interesse da sociedade, se faz necessário a arrecadação de tributos, o que faz surgir a relação obrigacional jurídico tributária entre o Estado ou Fisco e os contribuintes ou responsáveis tributários. Acontece que, essa relação nem sempre é pacífica, em muitos casos, pode resultar em conflitos que, transcorrem tanto administrativamente como judicialmente. Pesquisas sobre a matéria têm comprovado que os litígios tributários são os de maior incidência em nossos foros e tribunais. Desta forma, vão sobrecarregar o judiciário tornando-o lento e ineficiente, o que vai de encontro às garantias fundamentais previstas pela Constituição Federal. Além disso, vão gerar insegurança jurídica, que vai comprometer o ambiente negocial e prejudicar a atração de novos investimentos, trazendo prejuízos a todos os envolvidos, seja ao Estado, contribuintes, judiciário e a sociedade. Nesse sentido, cabe frisar que este trabalho de conclusão de curso vai versar sobre a execução fiscal, sendo realizada uma revisão bibliográfica sobre o tema, além de uma análise criteriosa no que tange aos reflexos do atual modelo brasileiro na satisfação do crédito tributário, buscando-se alternativas possíveis de serem utilizadas como meio de redução dos altos índices de litígios fiscais na atuação da Fazenda Pública, a fim de otimizar a arrecadação tributária e, conseqüentemente, estimular a economia e o desenvolvimento do país, no sentido de privilegiar os interesses coletivos.

Palavras-Chave: Execução Fiscal. Tributo. Obrigação Jurídico Tributária. Crédito tributário. Meios alternativos de resolução de conflitos fiscais.

ABSTRACT

It is given that, in any economy, resources are scarce to meet needs that are always unlimited. In Brazil it is no different, in order to fulfill its function of providing and maintaining services of interest to society, it is necessary to collect taxes, which gives rise to the obligatory legal tax relationship between the State or the Tax Authorities and taxpayers or tax officials. It happens that, this relationship is not always peaceful, in many cases, it can result in conflicts that occur both administratively and judicially. Research on the matter has proven that tax disputes are the most prevalent in our forums and courts. In this way, they will overload the judiciary making it slow and inefficient, which goes against the fundamental guarantees provided for by the Federal Constitution. Furthermore, they will generate legal insecurity, which will compromise the business environment and harm the attraction of new investments, bringing losses to all those involved, whether to the State, taxpayers, the judiciary and society. In this sense, it is important to emphasize that this course conclusion work will deal with fiscal execution, with a bibliographic review on the subject, in addition to a careful analysis of the effects of the current Brazilian model on the satisfaction of tax credit seeking possible alternatives to be used as a means of reducing the high rates of tax litigation in the performance of the Public Treasury, in order to optimize tax collection and, consequently, stimulate the economy and development of the country, in order to favor collective interests.

Key-words: Fiscal Execution. Tribute. Tax Legal Obligation. Tax credit Alternative means of resolving fiscal conflicts.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AR	Aviso de Recepção
CEF	Caixa Econômica Federal
CDA	Certidão da Dívida Ativa
CTN	Código Tributário Nacional
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CREMEB	Conselho Regional de Medicina do Estado da Bahia
CROBA	Conselho Regional de Odontologia da Bahia
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
EC	Emenda Constitucional
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
FG	Fato Gerador
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
HI	Hipótese de Incidência
IR	Imposto de Renda
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IE	Imposto sobre a Exportação
II	Imposto sobre a Importação
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
IOF	Imposto sobre Operação de Crédito, Câmbio e Seguros
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto sobre Serviço
ITBI	Imposto sobre Transferência de Bens Imóveis
ITIV	Imposto sobre Transferência Intervivos
ITR	Imposto Territorial Rural
ETCO	Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execução Fiscal
MS	Mandado de Segurança
MP	Medida Provisória
NCPC	Novo Código de Processo Civil
OT	Obrigações Tributárias
ORTN	Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PL	Projeto de Lei
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
STN	Sistema Tributário Nacional
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. CONCEITO DE TRIBUTO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ...	13
2.1 TRIBUTO	13
2.1.1. Conceito	14
2.1.2. Espécies	18
2.2 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	23
2.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	27
2.4 FATO GERADOR E HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA	30
2.5 LANÇAMENTO	33
2.6 CRÉDITO TRIBUTÁRIO	35
3. EXECUÇÃO FISCAL	39
4. EFETIVIDADE DAS AÇÕES FISCAIS	43
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS	50

1. INTRODUÇÃO

É de se perceber que na seara tributária, o Brasil, apresenta um alto índice de litigiosidade, tanto administrativa, como judicialmente. Sendo assim, a grande quantidade de processos que têm sido gerados vem se acumulando e, por conseguinte, prejudicando o crédito tributário, visto que vai interferir na arrecadação da receita do Estado, como um todo e, conseqüentemente, se refletir em graves sequelas para o desenvolvimento das atividades econômicas do País.

Entendemos ser a execução fiscal, uma cobrança judicial em face de contribuintes inadimplentes, através da qual o Estado, por meio da Fazenda Pública, obtém a satisfação do crédito tributário ao qual faz jus. Nesse sentido, vale ressaltar que o trâmite de uma execução fiscal, hoje regulada pela Lei nº 6.830 de 1980, a Lei de Execução Fiscal (LEF), seguindo os moldes do Novo Código de Processo Civil (NCPC), pode levar anos para ser finalizado, o que, vai de encontro a efetividade da ação, pois, considerando o espaço de tempo que é gerado entre a prática do ato delituoso e sua respectiva sanção, faz com que, muitas vezes, esta não seja aplicada, implicando que a função corretiva do comportamento do contribuinte infrator não se concretize.

Impende salientar, que são inúmeros os motivos desse elevado índice de litígios fiscais, que têm início no âmbito administrativo, fase que não integra o processo de execução, mas, que será responsável pela constituição do título executivo, seguindo, em regra, para o âmbito judicial. Este último se inicia com a citação do contribuinte devedor e, a partir de então, segue um processo bastante moroso, que além de impactar o judiciário, vai onerar o Estado, trazendo prejuízos às finanças públicas, os quais serão extensivos à coletividade e que, muitas vezes, não vão garantir o ressarcimento do crédito ao erário público.

Em que pese as razões expendidas, este cenário denota um sistema de cobrança de créditos tributários ineficiente, lento e oneroso, considerando os elevados índices de litígios tributários na atuação da Fazenda Pública. Ante ao exposto, forçoso é concluir que tal modelo, essencialmente judicial, não condiz com o desenvolvimento de um mundo globalizado, que preza pela celeridade e eficiência.

Posta assim a questão, é de se verificar a necessidade de mudanças de paradigmas no que se refere à satisfação do crédito tributário pela Fazenda Pública. Se faz necessário que o Direito Tributário, se atualize conforme as novas demandas da sociedade, buscando um sistema mais célere e efetivo e, não mais se sujeitando às demoras excessivas das execuções judiciais, em voga atualmente. Nesse passo, tem-se buscado alternativas como a Reforma

Tributária, Reforma do Processo Tributário, do Processo Administrativo, dentre outras. Ademais, mister se faz ressaltar a existência de meios alternativos, capazes de promover a redução de conflitos na área fiscal, quais sejam: arbitragem, transação, conciliação e mediação, considerando que não existem óbices legais a utilização destes.

Seguindo esse raciocínio, vale ressaltar que o objeto da metodologia se trata da “*execução fiscal*”. Nesta toada, este trabalho se constituirá em uma pesquisa descritiva, visto que, será feita uma análise minuciosa desde o conceito de tributo à constituição do crédito tributário, passando à execução fiscal, considerando os reflexos do atual modelo tributário brasileiro no que concerne à satisfação do crédito tributário.

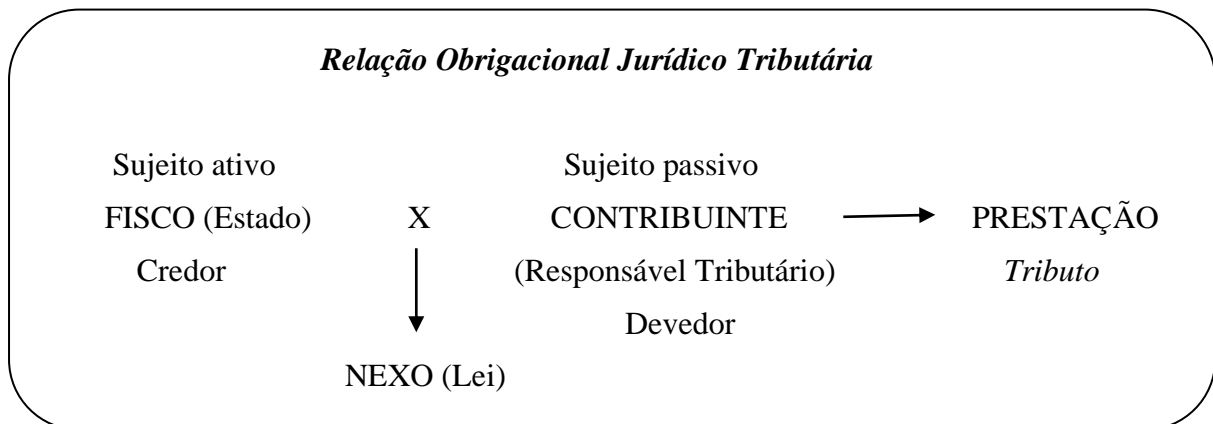
Quanto à abordagem a ser utilizada será a qualitativa, desenvolvida através da revisão bibliográfica e análise documental.

No que tange a revisão bibliográfica, é cediço que esta apresenta papel fundamental no trabalho científico, visto que, possibilita a inserção deste, dentro da respectiva área de pesquisa, contextualizando-o. Sendo assim, esta fase será norteadada por livros, artigos, notas técnicas, teses e anais das principais bibliotecas virtuais. Por sua vez, no que se refere à pesquisa documental, esta é considerada uma valiosa técnica de abordagem de dados qualitativos, consistindo na consulta de documentos legais para realização de análise, como leis, portarias, medidas provisórias, relatórios, regulamentos e normas técnicas.

Em face das razões expendidas, este artigo se mostra bastante propositivo, no sentido de objetivar a realização de uma análise criteriosa acerca da execução fiscal no que tange aos reflexos do atual modelo brasileiro na satisfação do crédito tributário, buscando alternativas que possam ser utilizadas como meio de reduzir os altos índices de litígios fiscais na atuação da Fazenda Pública, otimizando a arrecadação tributária e, conseqüentemente, estimulando a economia e o desenvolvimento do país, no sentido de privilegiar os interesses coletivos.

2. CONCEITO DE TRIBUTO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Quando nos referimos ao Direito Tributário estamos falando da relação obrigacional jurídico tributária que consiste num *sujeito ativo*, o *credor*, que nesse caso se trata do *fisco*, que se liga a um *sujeito passivo*, o *devedor*, que é o *contribuinte* ou o *responsável tributário*, através de um *nexo*, que é a própria *lei*, para o pagamento de uma prestação, que é o *tributo*.



Fonte: SANTOS, 2020

Nesse passo, considerando essa relação obrigacional e, tendo em vista o escopo do trabalho em questão, iremos nos ater, inicialmente, a um dos seus elementos, qual seja: o *Tributo*.

2.1 TRIBUTO

Considerando a atividade financeira do Estado, o tributo consiste em uma de suas receitas derivadas, ou seja, receitas provenientes do patrimônio da sociedade, através da tributação estadual, a fim de encher os cofres públicos para o financiamento do interesse da coletividade. (LEITE, 2019, p. 290-295; ALEXANDRE, 2017, p. 40-41). Nesse sentido, existem algumas teorias sobre o que seja “tributar”. Tributar pode ser entendido como “contribuir” e, sendo assim, seremos chamados de *contribuintes*, pois dá a ideia de que se quer contribuir com o desenvolvimento estatal, da sociedade como um todo, sendo, portanto, este, o entendimento mais civilizado. Por sua vez, uma outra corrente liberal e libertária, entende tributar como “expropriar”, sendo assim, os adeptos dessa teoria, afirmam que a tributação é um roubo, visto que o Estado retira o patrimônio do cidadão (SANTOS, 2020).

Cumpre-nos assinalar que, a tributação decorre da cidadania, entretanto, o que gera tal conflito com relação ao pagamento de tributos, não é o fato de se pagar, mas, se relaciona à falta de retorno desse dinheiro em forma de benefícios à sociedade. Tendo em vista que o

Brasil tem uma alta taxa de impostos, seu índice de retorno à sociedade, no que diz respeito à saúde, educação, segurança, moradia, dentre outros, é bastante precário. Posta assim a questão, podemos vislumbrar que a relação do Estado com o sujeito, quanto ao que seja tributar, equivale a uma expropriação, desde quando ele não pergunta se o sujeito quer pagar, na verdade, ele vem e se apossa do valor do tributo. Entrementes, conforme se pode verificar, isso ocorre com a autorização de toda a sociedade, considerando que os tributos são criados por lei, através do Poder Legislativo, que é o representante do povo (SANTOS, 2020). Claro está, portanto, de acordo com Ricardo Alexandre (2017, p.50), que isso decorre do princípio democrático existente no Brasil e, ao menos teoricamente, o povo só paga os tributos que aceitou pagar.

2.1.1 Conceito

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 60-64), *tributo* é uma palavra plurívoca, comportando várias acepções, quais sejam: como quantia em dinheiro, importância pecuniária; como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, isto é, pagamento de determinada importância pecuniária; como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, ou seja, prestações pecuniárias que o Estado, ou um ente por ele autorizado, exige dos sujeitos econômicos que lhe estão submetidos; como sinônimo de relação jurídica tributária, equivalente a obrigação tributária; como norma jurídica tributária, um preceito normativo; como norma, fato e relação jurídica, sendo esta, uma significação mais ampla, que corresponde ao conceito descrito no art. 3º do Código Nacional Tributário de 1966 (CTN).

Para Ruy Barbosa Nogueira (apud SABBAG, 2016, p. 435), *“os tributos [...] são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”*.

Neste raciocínio, importante se faz destacar que o conceito de tributo não se encontra delineado na Constituição Federal de 1988 (CF). Com efeito, ao se verificar o Capítulo da Lei Suprema que trata do Sistema Tributário Nacional (STN), em seu art. 146, inciso III, alínea ‘a’, da CF, estabelece que compete à Lei Complementar 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”*. Desta forma, a competência para a conceituação de tributo é infraconstitucional, cabendo à Lei complementar (MEDEIROS, 2016).

Cabe frisar que, o conceito de tributo encontra-se descrito no art. 3º da Lei nº 5.172 de 1966, o CTN (BRASIL, 1966): **“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”**. Desta forma, considerando este conceito de tributo apresentado, forçoso é analisarmos todos os seus elementos constitutivos.

Nesse sentido, temos, inicialmente, que tributo é **“prestação pecuniária”**, isto é, deve ser paga em dinheiro e não de outra forma, a exemplo do cerceamento do patrimônio, da liberdade, dentre outras. Entretanto, está prevista no art. 156, inciso XI do CTN, uma exceção que admite o pagamento de tributo com a dação de bens imóveis. Neste caso, não se há o que se falar em bens móveis, visto que, estes têm grande chance de ser furtado, de desaparecer.

Nesse mesmo diapasão, a regra é que tributo seja uma prestação pecuniária **“compulsória”**, obrigatória, pois, independe da vontade do sujeito passivo que, mesmo contra a sua vontade deverá efetivar o pagamento, ou seja, uma vez ocorrido o fato gerador, o contribuinte será obrigado a efetuar o pagamento do respectivo tributo (CARVALHO, 2019, p. 66; MACHADO, 2019, p. 57).

Esta interpretação de “compulsória” é objeto de críticas de doutrinadores, visto que, todas as demais prestações jurídicas, como por exemplo: aluguel, preço, salário, dentre outras, também são compulsórias, indicando que a compulsoriedade em nada individualizaria a prestação tributária. Em virtude dessa crítica, advém uma nova interpretação para a compulsoriedade dos tributos, que diz respeito não à obrigatoriedade do pagamento do tributo, mas, sim, ao surgimento da *obrigação*, do dever de prestar ou pagar tributo (AMARO, 2014, p.32; LUKIC, 2014, p.10).

Todavia, no que tange à compulsoriedade do tributo, Ricardo Xavier dos Santos (2020), destaca que há uma exceção à regra, que consiste na contribuição sindical, que é uma contribuição especial, erroneamente chamada de “imposto sindical”, que se tornou facultativo com a Reforma Trabalhista em 2017 (SANTOS, 2020).

O tributo, também, deve ser pago **“em moeda ou em cujo valor se possa exprimir”**. Alguns doutrinadores admitem que seria redundância dos legisladores ao repetir **“prestação pecuniária”** e, posteriormente, que deve ser **“em moeda”**, expressões que denotam o mesmo significado. Entretanto, a doutrina majoritária entende que, os legisladores não estariam se referindo ao valor do tributo a ser pago, mas, à transmutação do bem a ser tributado para moeda (SANTOS, 2020).

De acordo com Hugo de Brito Machado (2019, p. 58-59), o Direito brasileiro desconhece os tributos *in natura* e *in labore*, ambos estabelecidos sem qualquer referência a moeda. Como exemplos temos: o Imposto Territorial Rural (ITR) de uma fazenda de 1.000 hectares, terá seu valor revertido em moeda, para em seguida ser calculado o tributo no valor de 1% desta propriedade; da mesma forma, o imposto sobre a atividade profissional. A dívida do tributo, deverá, portanto, ser quitada em moeda, com a observação da exceção prevista no art. 156 do CTN, já discutido anteriormente.

Entretanto, Ricardo Xavier dos Santos (2020), destaca que, apesar de, atualmente, a tributação *in natura* ser vedada no Brasil, esta já foi praticada no Período Colonial, correspondendo ao *Quinto*, imposto cobrado pelo governo, correspondendo a 20% (um quinto) do metal extraído do país e que era registrado pelas casas de fundição. No entanto, hoje em dia, as riquezas a serem tributadas deverão ser convertidas em moeda ou em valor que em moeda possa ser expressa, não se tributando o que não possui valor pecuniário.

Outro elemento que merece ressalva no conceito em questão é que o tributo “*não se constitui sanção de ato ilícito*”, ou seja, significa dizer que tributo não é multa, não é penalidade, pois esse tem *sempre* como hipótese de incidência um ato lícito (MACHADO, 2019, p. 66; CARVALHO, 2019, p. 59; PAULSEN, 2017, p. 34). Atividades ilícitas não são tributadas, e quando da sua ocorrência é possível a cobrança de multas ou a aplicação de penalidades ou sanções (SANTOS, 2019).

Segundo Hugo de Brito Machado (2019, p.59), mesmo não incidindo tributo sobre atos ilícitos, isto não impede que os rendimentos provenientes dessas atividades ilícitas possam ser tributados. Nesta senda, o autor destaca a necessidade da distinção entre hipótese de incidência (*descrição normativa da situação de fato*), e o fato gerador do tributo. Sendo assim, ao se afirmar que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, entende-se que a lei não pode ter expresso, como hipótese de incidência tributária, o ato ilícito. Contudo, ainda segundo o mesmo autor, poderá ocorrer um fato gerador de tributo em circunstâncias ilícitas, que não coincidem com as hipóteses de incidência expressas na lei, sendo, portanto, irrelevantes no que se refere à tributação. Como exemplo, temos o caso do Imposto de Renda (IR) devido sobre rendimentos provindos do tráfico de drogas, jogo de azar, casa de prostituição, dentre outros.

Compartilhando desse mesmo entendimento, Ricardo Xavier dos Santos (2019), ressalta que existe uma cláusula tributária denominada “*pecunia non olet*” ou “*non olet*”, estabelecendo que, para o fisco, não importa se os rendimentos tributáveis tiveram ou não

fonte lícita ou moral. Ou seja, significa dizer que o “dinheiro não tem cheiro”. Este princípio encontra respaldo legal no art. 118 do CTN:

*Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (BRASIL, 1966).*

Embora uma atividade ilícita não possa ser fato gerador de tributo, aquele que a exerce pode sim ser contribuinte. Como exemplo, temos o tráfico de drogas, atividade ilícita que não pode ser tributada, inobstante isso, caso o traficante adquira um imóvel com os rendimentos dessa atividade, deverá obrigatoriamente pagar os tributos devidos por essa aquisição, pois ter renda não é ilícito, ilícito é o tráfico de drogas. Nesse caso, leva-se em conta o fato de que o indivíduo infrator seria beneficiado duplamente, uma pela infração/crime e outra por não pagar tributos sobre o ganho ilícito. Portanto, é possível tributar os sinais exteriores de riqueza. Existem, no entanto, rendimentos de algumas atividades ilícitas que não são tributáveis, por exemplo, o Imposto sobre Serviços (ISS) por exploração da prostituição; o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) por venda de tóxicos (SANTOS, 2019).

De acordo com Leandro Paulsen (2017, p. 35), o fato de o tributo dever ser “*instituído por lei*”, “*refere-se a um requisito de validade, e não de existência do tributo*”. Segundo este autor, a exigência de lei consta no art. 150, inciso I, da CF, à semelhança do que ocorria nas constituições anteriores. Trata-se, portanto, de uma *limitação constitucional* à instituição dos tributos. Com efeito, os tributos instituídos sem lei não terão sustentação para a sua cobrança, visto que a norma instituidora será tida como inconstitucional e, portanto, inválida.

Em síntese, não existem no Direito brasileiro obrigações *ex voluntate* (que dependem da vontade dos sujeitos da relação jurídica), mas, apenas obrigações *ex lege* (que decorrem diretamente da lei) (CARVALHO, 2019, p. 67; AMARO, 2014, p. 32).

Ser instituído por lei é uma regra sem exceções, as ressalvas existentes só dizem respeito à majoração dos tributos. Insta esclarecer que a lei instituidora do tributo é, em princípio, lei ordinária, podendo ser lei complementar, apenas nos casos expressamente previstos pela Constituição (ALEXANDRE, 2017, p.50; MACHADO, 2019, p. 61). Ademais, vale ratificar que, para ser instituído o tributo, dependerá da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação, da base de cálculo e alíquota a ser utilizada na definição do valor a ser pago, além do respectivo prazo (MACHADO, 2019, p.61).

O tributo deve ser “*cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”, isto é, a vinculação da atividade de cobrança do tributo, segundo Ricardo Alexandre (2017, p. 50), deriva do fato de ele ser estabelecido por lei, além de ser uma prestação compulsória.

A atividade administrativa pode ser classificada, segundo Machado (2019, p. 62-63), em arbitrária, discricionária e vinculada, considerando o grau de liberdade conferida à autoridade que a desempenha. No caso da arbitrária existe uma liberdade absoluta, não havendo nenhuma regra jurídica a ser obedecida, portanto, incompatível com o Estado de Direito; na discricionária, a autoridade dispõe de liberdade decisória sobre a conveniência e a oportunidade de agir, havendo um limite legal; na vinculada, por sua vez, a autoridade fica totalmente vinculada ao que está expresso na lei. Desta forma, pode-se inferir que a cobrança do tributo não leva em consideração a conveniência e oportunidade, é uma atividade vinculada a uma norma, obrigatória para todos.

2.1.2 Espécies

Diversas são as classificações dos tributos, de acordo com Hugo de Brito Machado (2019, p. 68), dentre elas podemos citar: quanto à competência impositiva (federais, estaduais e municipais); quanto à vinculação com a atividade estatal (vinculados e não vinculados); quanto à função (fiscais, extra fiscais e para fiscais); e quanto à espécie (imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios).

Existe, no entanto, uma polêmica no que tange a classificação quanto às espécies de tributos, sendo assim, é possível identificarmos quatro correntes principais, quais sejam: a dualista, bipartida ou bipartite; a tripartida, tricotômica ou tripartite; a quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite; e, por fim, a pentapartida ou quinquipartida (ALEXANDRE, 2017, p. 53).

É de ser relevado que a corrente bipartite, dualista ou dicotômica, defendida por Geraldo Ataliba, separou as espécies tributárias em *Tributos vinculados* (aqueles vinculados a uma atuação estatal - quais sejam as taxas e as contribuições de melhoria); e os *Tributos não vinculados* (aqueles não vinculados a uma atuação estatal, quais sejam os imposto). Sendo assim, esta teoria acaba por resumir a estrutura tributária no “dicotômio binômio: imposto - taxa”. Também são adeptos dessa corrente, Pontes de Miranda e Alfredo Augusto Becker (LUKIC, 2014, p. 17; MEDEIROS, 2016; SABBAG, 2016, p. 458).

A segunda corrente, a tripartite, é defendida por autores, como: Sacha Calmon Navarro Coelho, Paulo de Barros Carvalho, Américo Masset Lacombe e Roque Antônio Carrazza (LUKIC, 2014, p. 17; SABBAG, 2016, p. 460). Segundo Medeiros (2016), essa teoria surgiu quando da elaboração do CTN em 1966, estabelecendo que os tributos, independentemente da destinação de sua receita, se dividiam em três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Ainda segundo este autor, importante se faz destacar o entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho, quando afirma que *“há três espécies de tributos: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, afirmando-se que o empréstimo compulsório pode assumir quaisquer dessas configurações e as contribuições ou são impostos ou são taxas”*.

A terceira corrente é a quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite e, que de acordo com Ricardo Alexandre (2017, p. 53), coloca todas as contribuições em um único grupo, assim sendo, são considerados tributos: *os impostos, as taxas, as contribuições e o empréstimo compulsório*. De acordo com Ricardo Lobo Torres (apud MEDEIROS, 2016), defensor dessa teoria, *“as contribuições sociais, de intervenção de domínio econômico e de interesses de categorias profissionais ou econômicas, referidas no art. 149, são abrangidas pelo conceito das contribuições de melhoria previstas no artigo 145, III, da CF/88”*. O Professor Luciano Amaro, outro adepto dessa teoria, aduz que as espécies tributárias se dividem em:

impostos, taxas (de serviço, de utilização de via pública e, ainda, contribuições de melhoria) contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios, não sendo as contribuições de melhoria uma espécie tributária autônoma, mas sim uma modalidade de taxa (MEDEIROS, 2016).

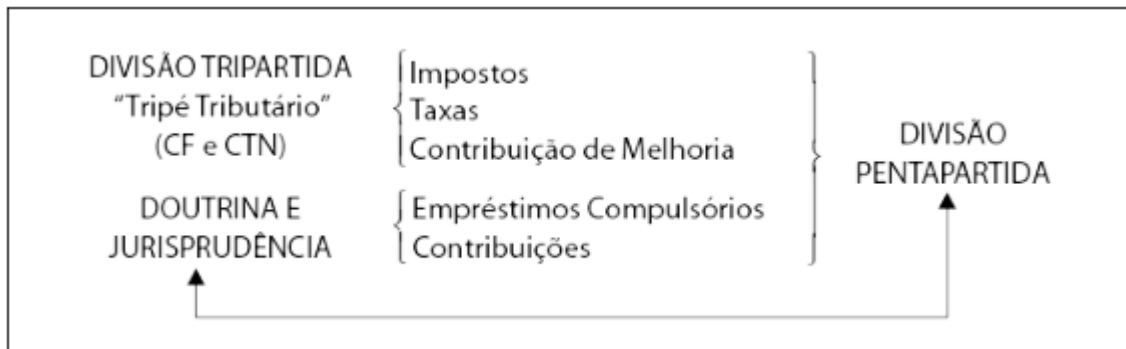
Com o advento da CF/88, as figuras dos *empréstimos compulsórios (art. 148, CF)* e das *contribuições (art. 149, CF)*, foram incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, pelo fato de preencherem as características de um tributo, que se encontra descrito no art. 3º do CTN, o que levou ao surgimento da quarta corrente, ou seja, a teoria pentapartite, pentapartida, hoje a corrente majoritária e que está em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF). Isto gerou uma divergência entre as 3 (três) espécies tributárias previstas no artigo 5º, do CTN, quais sejam: *os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria*, e as 5 (cinco) espécies tributárias previstas na CF, quais sejam: *os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios* (MEDEIROS, 2016).

De acordo com Eduardo Sabbag (2016, p. 458), o art. 145 da CF, de forma semelhante ao art. 5º do CTN, menciona apenas as 3 (três) espécies de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), indicando que o ordenamento jurídico brasileiro teria

adotado a teoria tripartite. Nessa esteira, Ricardo Lobo Torres (apud SABBAG, 2016, p. 458) afirma que a CF, [...] é confusa no classificar quantitativamente os tributos. A leitura do art. 145 pode levar a se concluir pela classificação tripartida do tributo, que abrangeria os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria”.

Nesse passo, Josiane Minardi (2019, p. 21), ratifica que, apesar do CTN adotar a teoria tripartite, a maioria dos doutrinadores e o STF adotam a teoria pentapartite.

Quadro mnemônico



Fonte: Eduardo Sabbag, 2016, p. 463

De acordo com Frederico Medeiros (2016), temos como defensores dessa corrente pentapartite, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Paulo Ayres Barreto e Aliomar Baleeiro, que afirmam que a CF adotou novos critérios para a classificação dos tributos, quais sejam: a destinação (do produto da arrecadação) e a previsão de restituição do tributo pago (critério que diferencia o empréstimo compulsório das demais espécies tributárias). Face as exposições aduzidas, considerando essa teoria pentapartite, oportuno trazer à baila o conceito das 5 (cinco) espécies de tributo.

A princípio, temos o ***“imposto”***, cujo conceito se encontra definido no art. 16 do CTN, como sendo *“o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”*. A título de esclarecimento, Hugo de Brito Machado (2019, p. 65), destaca o fato do imposto ser uma *“exação não vinculada”*, ou seja, que o fato gerador do imposto não está ligado a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Nesse sentido, Ricardo Alexandre (2017, p. 58), aduz que o imposto incide sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo (devedor) e, por isso, este se sustenta sobre a ideia da solidariedade social.

Cabe frisar que, além de ser tributo não vinculado, de acordo com o art. 167, IV da CF, a receita dos impostos, também, não poderá ser vinculada a qualquer que seja órgão, fundo ou despesa específica, exceto as previstas na própria Constituição. Diante do exposto,

Ricardo Lobo Torres (apud PAULSEN, 2017, p. 50) refere a tal proibição como sendo o “princípio da não afetação”.

Ainda, no tocante ao imposto, é importante registrar que este tem competência privativa. O art. 145, da CF ao afirmar que cabe a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos, pode dar a ideia de competência comum, mas, em verdade, a própria CF vai enumerar, determinar quais os impostos que cada ente poderá instituir (ALEXANDRE, 2017, p. 59; CARVALHO, 2019, p. 77).

As “*taxas*”, diferem dos impostos por ser tributo vinculado à uma contraprestação estatal e por ter competência comum, observando-se o âmbito das atribuições de cada ente, o que implica dizer que é competente para instituir e cobrar a taxa, aquele ente que presta o serviço ou que exerce o poder de polícia (ALEXANDRE, 2017, p. 62; CARVALHO, 2019, p. 79). Conforme descrito no art. 77 do CTN (BRASIL, 1966), as taxas “*têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição*”.

Impende destacar que, de acordo com o art. 145, § 2º da CF “*as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*”. De forma semelhante, o parágrafo único, do art. 77 do CTN, estabelece que a taxa não poderá ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos impostos, nem ser calculada em função do capital das empresas (BRASIL, 1966). José Maurício Conti (apud PAULSEN, 2017, p.52) esclarece que a vedação constante do referido artigo da CF se justifica “*na medida em que impede a criação de taxas que, na verdade, seriam impostos disfarçados, ou seja, não corresponderiam a valores cobrados em função do serviço prestado ou do exercício do poder de polícia*”. Entretanto, considerando a Súmula Vinculante nº 29 do STF: “*É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra*” (PAULSEN, 2017, p. 52).

A “*contribuição de melhoria*”, é também um tributo vinculado, mas, que tem por fato gerador a valorização de imóveis em função de obras públicas e, sendo assim, segundo Machado (2019, p. 66), trata-se de fato gerador instantâneo e único. À semelhança da taxa, este tributo tem competência comum, entretanto, só pode ser instituído para fazer face aos custos da obra pública da qual decorre valorização imobiliária (ALEXANDRE, 2017, p. 77).

Para a contribuição de melhoria, de acordo com o STF, a obra pública deverá ser uma obra nova e não de manutenção. Além disso, poderá cobrar esse tributo o ente responsável pela obra e, a cobrança estará limitada ao valor da valorização do imóvel e ao valor gasto pelo respectivo ente (ALEXANDRE, 2017, p. 78; CARVALHO, 2019, p. 81-82).

As “*contribuições especiais*”, são tributos vinculados na sua destinação, de competência exclusiva da União e, com base no art. 149 da CF, subdividem-se em: *contribuições sociais; de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas*.

Alguns doutrinadores chamam essas contribuições de “*contribuições sociais*”, como é o caso de Hugo de Brito Machado (2019, p. 66), que a subdivide em contribuições de seguridade social; contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Entretanto, Ricardo Alexandre (2017, p. 92), aduz ser, terminologicamente, incorreto fazer uso da expressão “contribuições sociais” como gênero, pois elas são apenas a subespécie de contribuição especial utilizada pela União, quando esta quer conseguir recursos tributários para atuar na área social.

As contribuições sociais ou de seguridade social influenciam na área social, portanto, integram a receita da entidade paraestatal responsável pelas ações relativas à seguridade social (MACHADO, 2019, p. 67).

As contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), são tributos extrafiscais, visto que se caracterizam pela finalidade interventiva e o destino dos recursos arrecadados, deverão ser destinados ao financiamento da atividade estatal interventiva (MACHADO, 2019, p. 66). Como exemplo, temos a CIDE-combustível; a CIDE-royalties, dentre outras. Cabe destacar que, por não estar sujeito a reserva de lei complementar, esta contribuição pode se dar na via da lei ordinária ou da Medida Provisória (MP) (ALEXANDRE, 2017, p. 102).

Por sua vez, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são corporativas, criadas pela União com a finalidade parafiscal de obter recursos destinados a financiar atividades em prol de categorias profissionais ou econômicas estabelecidas, quais sejam: Médicos pagam o CREMEB; Odontólogos pagam o CROBA; dentre outros (MACHADO, 2019, p. 66; ALEXANDRE, 2017, p. 105).

Quanto ao “*empréstimo compulsório*”, viceja grande discussão acerca de sua natureza jurídica, se pode ser considerado tributo ou não. Segundo Hugo de Brito Machado (2019, p.67), a maioria dos tributaristas entendem que sim. Sendo assim, trata-se de um tributo muito específico, não muito corriqueiro na nossa realidade e, de acordo com Leandro Paulsen (2017, p. 53), tem por escopo gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa, ou ainda, para investimento nacional relevante e urgente, conforme descrito no art. 148 da CF.

O empréstimo compulsório é um tributo vinculado na sua destinação, visto que o dinheiro arrecadado deve ser aplicado para a finalidade para a qual fora criado, não podendo haver redestinação. Ademais, segundo Paulsen (2017, p. 54), este traz como característica peculiar e exclusiva, a promessa de devolução. De acordo com o art. 148 da CF, esse tributo é de competência exclusiva da União, e deverá ser instituído por meio de lei complementar.

2.2. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Paulo Barros de Carvalho (2019, p. 216) assevera a “*existência genérica do princípio da legalidade*”, que se encontra descrito no art. 5º, II, da CF, entretanto, ressalta o fato de que, para o direito tributário, esse princípio se reveste de uma maior severidade.

Nessa esteira, Sacha Calmon Coelho (2004, p. 650), aduz que o “*Direito Tributário, mais do que qualquer outro, prima pela estrita legalidade, ou seja, é posto a vigor mediante leis, em sentido formal e material*”, segundo ele, significa dizer que “*em Direito Tributário o princípio da legalidade é dogma*”.

Por sua vez, Hugo de Brito Machado (2019, p. 34), assevera que “*no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação*”.

Nesse sentido, o princípio da legalidade, vem garantir que nenhum tributo seja instituído, nem majorado, senão por meio de lei, conforme o art. 150, inciso I da CF:

*Art. 150, I: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça [...] (BRASIL, 1988).*

Em que pese o fato, de não ter sido mencionado a redução ou extinção dos tributos no artigo acima, se faz necessário realizar uma leitura concomitante com o art. 97, incisos I e II do CTN:

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65 [...] (BRASIL, 1966).*

Josiane Minardi (2019, p. 47), assevera que, observando o *Princípio do Paralelismo das Formas*, uma matéria tratada por ato normativo, só poderá ser alterada por outro ato normativo de hierarquia semelhante ou superior. Convém pôr em relevo que, a legalidade vem garantir a segurança das relações entre o contribuinte e o fisco. Nesse passo, portanto, segundo Roque Antônio Carrazza (apud MINARDI, 2019, p. 47),

[...] a lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais, que permitam de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis. Pelo contrário, este deve encontrar na lei tributária (nunca em normas de menor hierarquia) o fundamento de sua conduta e o próprio critério da decisão a tomar, diante do caso concreto. Em suma a lei tributária deve ser certa, detalhando as figuras exacionais e o modo de apurar eventuais infrações que, em torno delas, possam ocorrer.

Pontes de Miranda e Aliomar Baleeiro (apud SABBAG, 2016, p. 67-68), compartilham do entendimento de que a legalidade na tributação significa o povo tributando a si mesmo, pois, aqui existe um consentimento tácito, considerando que a lei é um veículo legislativo, que conta com a participação dos representantes do povo, eleitos por ele democraticamente, o que implica dizer que a lei é uma expressão da vontade coletiva. Nesse passo, o fato de o tributo ser instituído por lei significa dizer que ele é consentido pela coletividade.

Existem, no entanto, de acordo com Josiane Minardi (2019, p. 48), uma atenuação do princípio da legalidade, isto é, uma exceção à regra. Conforme previsto no art. 153, § 1º da CF, alguns impostos podem ter suas alíquotas alteradas através de ato do Poder Executivo (em geral, por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda), observados os limites e condições definidos em lei, quais sejam: Imposto sobre a Importação (II); Imposto sobre a Exportação (IE); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operação de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF).

Nesse passo, forçoso é constatar que, quando nos referimos à Legislação Tributária, estamos falando do complexo de normas que vão versar ou regulamentar sobre Direito Tributário, isto quer dizer que, não se trata da lei em sentido estrito, mas o conjunto dessas normas que vai regulamentar a atividade tributária (SANTOS, 2020).

Diante disso, tomando como fundamento o art. 96 do CTN, temos que:

Art. 96, CTN: A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (BRASIL, 1966).

De acordo com Milton Bandeira Neto (2018), o art. 100 do CTN define quais são as normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios [...] (BRASIL, 1966).

Vale ressaltar, portanto, que esse rol enumerado no art. 96 do CTN não é exaustivo, pois, conforme o art. 2º do CTN, que traz uma referência à CF:

Art. 2º, CTN: O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais (BRASIL, 1966).

Cumprе salientar que, de acordo com Ricardo Alexandre (2017, p. 264), seguindo a linha de raciocínio abraçada pelo legislador do CTN, todo *ato normativo* que verse sobre matéria tributária integra a denominada **“legislação tributária”**. Destarte, importante se faz entender o significado da expressão *ato normativo*, quer dizer *regras de conduta de observância obrigatória pelas pessoas às quais tais regras sejam destinadas, e que são caracterizadas pela generalidade e abstração*. Em face do exposto, implica dizer que a legislação tributária *“compreende todas as normas gerais e abstratas integrantes do ordenamento jurídico nacional que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”* (ALEXANDRE, 2017, p. 264).

A CF, enquanto Lei maior, segundo Paulsen (2017, p. 170), traz todo o desenho do STN, incluindo a competência tributária de cada ente político, as limitações ao exercício do poder de tributar e os princípios expressos e implícitos que regem a tributação.

Segundo Minardi (2019, p. 73), quando a CF utiliza apenas o termo *“lei”*, está se referindo à lei ordinária (que necessita de maioria simples dos votos para aprovação). Esta é, em regra, o meio mais escolhido para tratar de matéria tributária, conforme especificado no art. 97, do CTN. Nesse passo, Paulsen (2017, p. 177), assevera que:

[...] se exige lei ordinária tanto para a instituição de tributo (art. 151, I) como para qualquer modalidade de exoneração da obrigação de pagar tributo instituído por lei (art. 150, § 6º). Do mesmo modo, só lei ordinária poderá estabelecer penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias (arts. 5º da CF e 97, V, do CTN).

No entanto, a CF vai elencar expressamente algumas matérias que serão disciplinadas por lei complementar (LC). Se a Lei Suprema não fizer essa exigência, a lei ordinária poderá dispor sobre tal matéria, sendo assim, a LC que a discipline terá nível de lei ordinária, sendo, pois, revogável por lei ordinária. Vale dizer, portanto que a ideia de hierarquia formal entre essas leis, não existe (PAULSEN, 2017, p. 170). Como exemplo, podemos citar os tributos: Contribuição Social Residual (art. 195, § 4º, CF); Empréstimo Compulsório (art. 148, CF); Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF (art.153, VII, CF) e o

Imposto Residual (art. 154, I, CF), que só podem ser instituídos e majorados mediante lei complementar (que para aprovação requer quórum qualificado, ou seja, a maioria absoluta dos votos).

Ademais, a CF determina, também, que certas matérias devam ser tratadas, apenas, mediante LC, a exemplo do art. 146 e 146-A da CF (MINARDI, 2019, p. 74).

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: [...]

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:

[...]

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 (BRASIL, 1988). Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (BRASIL, 1988).

Conforme Ricardo Alexandre (2017, p. 267), as resoluções editadas pelo Congresso Nacional (Câmara ou Senado) em uso de suas competências exclusivas e privativas, não se sujeitam à deliberação executiva (sanção ou veto presidencial), o que leva parte da doutrina a denominá-las, ao lado dos decretos legislativos, de “*leis sem sanção*”. Em que pese a matéria tributária, as resoluções mais importantes são as editadas pelo Senado Federal. Nesse sentido, destacamos a fixação de alíquotas, máximas, mínimas e interestaduais de alguns tributos, atribuição essa que o torna um órgão fundamental na tentativa de evitar ou, ao menos, minorar os efeitos das guerras fiscais que se podem tornar típicas num Estado federativo.

Os decretos legislativos são os editados pelo Congresso Nacional, no uso de sua competência exclusiva, não se sujeitando, à semelhança das resoluções, à deliberação executiva (sanção ou veto). Especificamente em matéria tributária, os decretos legislativos mais importantes são aqueles que aprovam os tratados internacionais firmados pelo Presidente da República.

No que tange à lei delegada, segundo o art. 68 da CF, é da competência do Presidente da República, que, por sua vez, deverá solicitar autorização do Congresso Nacional, o que se dará através de Resolução. Essa lei encontra-se em desuso, diante da possibilidade de o Presidente lançar mão da MP (MINARDI, 2019, p. 76).

A CF permite, a instituição e majoração dos impostos através de MP, que apesar de não ser lei, tem força de lei ordinária. Para que isso ocorra é necessário que: em primeiro lugar, o imposto possa ser instituído através de lei ordinária, pois o art. 62, § 1º, III da CF/88 veda a MP tratar de matérias reservadas à lei complementar e; em segundo lugar, no que tange aos impostos, excetuando-se o Imposto Extraordinário de Guerra, o II, o IE, o IOF e o IPI, a MP, que os instituir precisa ser convertida em lei no mesmo exercício financeiro a fim de que possa produzir efeitos no exercício seguinte (PAULSEN, 2017, p. 178; MINARDI, 2019, p. 76-77).

Os tratados e convenções internacionais são recepcionados pelo ordenamento jurídico brasileiro através de Decreto Legislativo (ato editado pelo Congresso Nacional) e vão fazer parte da legislação tributária com força de lei ordinária. Impende destacar que, uma vez incorporados ao ordenamento, conforme versa o art. 98 do CTN, “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna [...]*”. Contudo, verifica-se uma incoerência nesse dispositivo, visto que, pelo princípio da especialidade, tratados e convenções internacionais não poderão ser revogados por lei ordinária posterior, mas, para isso, será preciso ser denunciado e, sendo assim a norma interna volta a produzir seus efeitos, não havendo que se falar em revogação da lei interna, mas, simplesmente a suspensão de sua eficácia (MINARDI, 2019, p. 77-79; MACHADO, 2019, p. 86).

O Decreto, por sua vez, vai ser expedido pelo chefe do Executivo e tem por funções: regulamentar a lei que instituiu o tributo, não podendo, no entanto, extrapolar os limites dessa lei; e divulgar alterações de alíquotas dos tributos, dentro dos limites e condições da lei (MINARDI, 2019, p.80).

2.3. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Inicialmente, cabe ratificar que, o escopo do Direito Tributário consiste numa “*relação obrigacional jurídico tributária*”, na qual, o particular deve recolher quantia em dinheiro aos cofres públicos, fomentando a composição de um fundo público, para fazer jus aos interesses da coletividade.

Por conseguinte, insta destacar o conceito de “obrigação”, considerando que a obrigação tributária segue a mesma linha da “*obrigação*” tratada em Direito Civil (SANTOS, 2020). Nesse passo, Washington de Barros Monteiro (apud ALEXANDRE, 2017, p. 327), traz como definição de *obrigação*: “[...] *uma relação jurídica, de caráter transitório,*

estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio". Em outras palavras, segundo Ricardo Xavier dos Santos (2020), a *obrigação civil* é uma relação entre credor e devedor, através de um nexo que, neste caso, pode ser: um ato unilateral de vontade, um contrato, uma lei ou, ainda, responsabilidade civil, para uma prestação de *dar, fazer* ou *não fazer*.

Posta assim a questão, é de se verificar que, a *obrigação tributária*, é por excelência, uma relação obrigacional, cujos sujeitos, ativo (credor) e passivo (devedor), passam a ser identificados, sendo o credor, o Estado, que é o Fisco, e o devedor que é o contribuinte ou o responsável tributário, tendo por nexo que os vinculam a própria lei, para uma prestação de dar dinheiro (pecúnia), ou seja realizar o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, ou ainda, de fazer ou não fazer tudo o que for determinado pela legislação tributária, no sentido da arrecadação e fiscalização dos tributos (ALEXANDRE, 2017, p. 328; MACHADO, 2019, p. 125).

Nesse contexto, forçoso é concluir que são elementos da obrigação tributária: o sujeito ativo (arts. 119 e 120, CTN), o sujeito passivo (arts. 121 a 123, CTN), o objeto que é a prestação (art. 113, CTN), e a causa que representa o nexo, liame (arts. 114 e 115, CTN) (SABBAG, 2016, p. 796).

De acordo com o art. 113 do CTN, a obrigação tributária pode ser *principal* ou *acessória*. Paulsen (2017, p. 201), aduz que, segundo este dispositivo, as obrigações de prestar dinheiro, seja ele, tributo ou multa, são denominadas obrigações tributárias principais (§ 1º), enquanto que, as obrigações de fazer, deixar de fazer ou tolerar, que são os deveres formais, são denominadas de obrigações tributárias acessórias (§ 2º). Nesse passo, o autor assegura que essas obrigações principais estão sob reserva legal absoluta (art. 150, I, da CF e 97, V, do CTN), enquanto que, as obrigações acessórias estão sob reserva legal relativa (art. 5º, II, da CF).

Ricardo Alexandre (2017, p. 329) chama atenção para o fato de que o legislador do CTN fez um uso das expressões “*principal*” e “*acessória*”, de forma bastante diversa do descrito no Direito Civil. Corroborando com esse entendimento, Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 373), afirma ser esta uma designação imprecisa, imprópria, desde que, não apresentam o “*elemento caracterizador dos laços obrigacionais*”. Contrapondo-se a essa crítica, Hugo de Brito Machado (2019, p. 127), a considera im procedente, e “*fruto de uma visão privatista, inteiramente inadmissível em face do CTN*”. Segundo este, a obrigação

tributária acessória tem por escopo possibilitar o controle no sentido do surgimento das obrigações principais, o que justificaria o uso da expressão “acessória”.

Ratificando seu entendimento, Ricardo Alexandre (2017, p. 329), aduz que os civilistas afirmam que “*a coisa acessória presume a existência de uma coisa principal (não há acessório sem principal) [...] é regra que a coisa acessória siga o destino da coisa principal*”. No entanto, no que tange à obrigação tributária, elas são independentes entre si, autônomas. A título de exemplo, temos o sujeito que tenha imunidade ou isenção, ainda assim, deve conservar suas obrigações acessórias em dia (MINARDI, 2019, p. 89; PAULSEN, 2017, p. 202).

Com efeito, tanto o crédito quanto os respectivos juros e multas são tidos por obrigação tributária principal, devido ao seu conteúdo pecuniário, enquanto, obrigações tributárias acessórias são “*meramente instrumentais*”, ou seja, são deveres de fazer e não fazer que se impõem ao sujeito passivo, a fim de facilitar que as obrigações principais sejam cumpridas (ALEXANDRE, 2017, p. 330).

Nesse sentido, o § 1º, do art. 113, do CTN, garante que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Vale dizer, segundo Hugo de Brito Machado (2019, p. 125), que o objeto da obrigação tributária principal é patrimonial, ou seja, é, uma obrigação de dar dinheiro, de pagar tributo.

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 377-379), analisando a segunda parte desse parágrafo, afirmou ter havido um “*manifesto equívoco legislativo*”, devido a inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária. Para Sacha Calmon Navarro Coelho (2004, p.705), o legislador do CTN apenas, quis dar às multas o mesmo regime processual do tributo, mas, o fez de forma desastrada, confundindo tributo e multa, o que não é possível.

No entanto, esses dois autores supracitados, concordam com o fato de que se trata de uma incoerência que vai de encontro ao disposto no art. 3º do CTN, que ao conceituar tributo traz como uma de suas premissas o fato da prestação pecuniária não constituir sanção de ato ilícito e, em sendo assim, o fato de negar tal premissa, vem desvirtuar a instituição do tributo.

Ademais, Paulo Carvalho (2019), destaca, também, a parte final desse mesmo dispositivo: “*extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*”, pois, percebe-se em várias partes do CTN uma “*estranha separação entre obrigação e crédito*”. Em verdade, o autor afirma que não se pode cogitar obrigação sem crédito ou crédito sem obrigação.

O § 2º, do art. 113, do CTN, por sua vez, aduz que a obrigação acessória decorre da legislação tributária tendo por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no

interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Sendo, portanto, não patrimonial de fazer ou de não fazer (ALEXANDRE, 2017, p. 330; MACHADO, 2019, p. 125; COELHO, 2004, p. 706).

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 380), destaca que o fato da obrigação acessória decorrer da legislação tributária, implica dizer que esta deverá observar que tais prestações, destituídas de valor patrimonial, devem observar, rigorosamente, o descrito no art. 5º, II, da CF, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, o que vem reiterar o fato de que só serão exigidas prestações acessórias (positivas ou negativas), no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Como exemplo de obrigação acessória podemos citar a emissão de nota fiscal; a escrituração dos livros comerciais, dentre outras.

Mister se faz ressaltar, o disposto no § 3º desse mesmo artigo, visto que, a doutrina majoritária entende ter havido uma imprecisão, uma impropriedade. Todavia, o que esse parágrafo quer dizer é que caso a obrigação acessória seja descumprida, nascerá o dever de pagar uma multa punitiva, que é uma obrigação principal. Desta forma, não há que se falar em obrigação acessória se transformando em principal, visto que essa, não consiste em dever patrimonial e sim, prestacional de fazer, de não fazer e tolerar (ALEXANDRE, 2017, p. 331; BANDEIRA NETO, 2018, p. 1.023; CARVALHO, 2019, p. 381; COELHO, 2004, p. 706).

Sobre esse tema, Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 381), assevera ainda que, “admitida a equiparação, perde-se a diferença substancial que existe entre o lícito e o ilícito, caindo por terra a compreensão do fenômeno normativo”.

2.4. FATO GERADOR E HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

Leandro Paulsen (2017, p. 206), afirma que, no momento em que a lei institui o tributo, ela também, vai estabelecer a sua **hipótese de incidência (HI)**, ou seja, a “previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar”. Essa previsão abstrata, que é prevista em lei, ao se concretizar no plano fático, passa a se chamar de **fato gerador (FG)**, o qual vai atrair a incidência da lei.

Alfredo Augusto Becker (apud AMARO, 2014, p. 191), numa crítica ao fato gerador, aduz que este nada gera, a não ser confusão intelectual. De acordo com Luciano Amaro (2014, p. 191), “o qualificativo ‘gerador’ não deveria ser atribuído ao fato, mas à lei, pois o que gera a relação jurídica tributária é a incidência da lei sobre o fato. É dizer: quem teria a aptidão de criar a obrigação não é o fato, mas a lei.

Roborando essas críticas, forçoso é constatar que o CTN traz acepções distintas para fato gerador, o que, para Ricardo Alexandre (2017, p. 332), trata-se de uma imprecisão desse código. Este define fato gerador como situação do mundo concreto; ao mesmo tempo em que o define como uma situação jurídica feita pelo legislador, ou seja, uma descrição abstrata expressa em lei (ALEXANDRE, 2017, p. 332; COELHO, 2004, p. 695)

*Art. 113, § 1º, do CTN: A obrigação principal surge com a ocorrência do **fato gerador**, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

[...]

*Art. 114, do CTN: **Fato gerador** da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (BRASIL, 1966, grifos nossos).*

Nesse sentido, Sacha Coelho (2004, p. 695), chama atenção para o fato de que vários doutrinadores criticam essa dupla acepção do CTN e propõem nomes diversos para cada uma das realidades em questão. De acordo com este autor, Geraldo Ataliba em seu livro: *Hipótese de Incidência Tributária*, sugere que se chame de **hipótese de incidência** o fato gerador descrito nas leis, e de **fato imponible**, esse mesmo fato gerador ocorrido no mundo concreto.

O fato é que, diante da grande quantidade de autores e variação da terminologia adotada, o importante é a percepção da questão, ou seja, que se tenha bem claro a distinção entre o plano normativo e o plano fático (PAULSEN, 2017, p. 206; COELHO, 2004, p. 695).

Em suma, é possível concluir que a *hipótese de incidência* representa o momento abstrato, situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, que uma vez concretizada através do *fato gerador*, que representa a própria situação ocorrida no mundo concreto, é capaz de deflagrar a relação jurídico-tributária, (SABBAG, 2016, p. 788; MACHADO, 2019, p. 131).

À título de síntese desse entendimento temos que:

HI	+	FG	=	OT
(Hipótese de Incidência)		(Fato Gerador)		(Obrigação Tributária)

Fonte: SANTOS, 2020

Neste raciocínio, importante é destacar a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), a qual, segundo Carvalho (2019, p. 330), “[...] é por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”.

Vale dizer que a RMIT consiste em uma criação doutrinária com o intuito de disciplinar a relação jurídica tributária entre o fisco e o contribuinte, através de uma análise do

tributo, considerando suas características básicas. Isto quer dizer que tal regra tem por finalidade definir características básicas que precisam constar na lei que institui o tributo. A partir dessa análise será possível determinar a legalidade ou não desse tributo (SANTOS, 2020).

A fim de fortalecer esse entendimento, as referidas características básicas foram divididas em 5 (cinco) elementos, critérios ou aspectos que deverão, necessariamente, estar presentes na lei tributária, para a definição de um tributo, quais sejam: elementos, critérios ou aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, que deverão integrar uma única norma, mantendo a harmonia entre si (PAULSEN, 2017, p. 204-205). Vale destacar, segundo Ricardo Xavier dos Santos (2020), que alguns doutrinadores ainda se referem a um sexto elemento, que seria o elemento punitivo.

Paulo de Barros Machado (2019, p. 330), aduz que,

Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.

Para facilitar essa análise, foram estabelecidas cinco perguntas que devem ser respondidas pelo texto legal: *como* ou *o que*, *quando*, *onde*, *quem* e *quanto*.

Segundo Paulsen (2017, p. 204), os aspectos material, espacial e temporal, constituem o antecedente da norma ou hipótese. Em síntese, tem-se que: o elemento material que corresponde a pergunta “*como?*” ou “*o que?*”, consiste na situação definida em lei que faz com que surja a obrigação tributária, seria o próprio fato gerador, por exemplo: ser proprietária de imóvel vai implicar na incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). O elemento temporal, por sua vez, corresponde a “*quando?*”, equivale ao momento em que se deve considerar ocorrido o fato gerador, a partir do qual passamos a ser sujeitos da obrigação tributária, por exemplo, pode ser a partir do dia 1º do ano, no momento da aquisição do imóvel, etc. O elemento espacial, que corresponde a pergunta “*onde?*”, é aquele segundo o qual será definido o território onde é devido o tributo em questão, por exemplo: o IPTU é cobrado pelo município onde se localiza o imóvel.

Ainda segundo Paulsen (2017, p. 204-205), os aspectos pessoal e quantitativo constituem o conseqüente da norma ou prescrição e, sendo assim, tem-se que: no elemento pessoal que corresponde a pergunta “*quem?*”, ocorrerá uma resposta dupla, ou seja, representa quem deve pagar o tributo (sujeito passivo) e quem deve recebê-lo (sujeito ativo).

Por fim, o critério quantitativo, que corresponde a pergunta “quanto?”, é aquele que deve ser definido pela base de cálculo e pela alíquota.

2.5. LANÇAMENTO

O conceito de lançamento encontra-se descrito no art. 142, do CTN:

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 (BRASIL, 1966).

Nesse contexto, Milton Bandeira Neto (2018, p. 1.042), assevera que lançamento corresponde a procedimento administrativo, que tem por escopo verificar a ocorrência do fato gerador e constituir o crédito tributário. Ou seja, no momento em que, a descrição legal, presente em lei geral e abstrata (HI), se subsume ao fato real e concreto (FG), faz nascer a obrigação de pagar o imposto (OT), a qual, só passará a ser exigível mediante o procedimento de lançamento que vai converter essa obrigação em crédito.

Paulo de Barros Machado, chama atenção para a *plurivocidade de sentidos* que a expressão “lançamento” já possuía, aduzindo que o CTN, agregou, a partir do seu art. 142, uma nova concepção de lançamento, considerando-o como um “procedimento administrativo”, destacando, também, no parágrafo único desse mesmo dispositivo, o fato de que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional”. Sobre este parágrafo, Machado (2019, p. 178), ressalta que ao se tomar conhecimento, seja do fato gerador da obrigação tributária principal ou do descumprimento de obrigação tributária acessória (desde que esta faz surgir uma obrigação tributária principal), no que tange à respectiva penalidade pecuniária, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de efetuar o lançamento tributário.

Hugo de Brito Machado (2019, p.177), destaca nesse artigo, duas impropriedades, quais sejam: o fato de se referir que no lançamento deve-se *calcular o montante do tributo devido*, visto que, sabe-se que os tributos fixos independem de cálculo; e, o fato do lançamento propor apenas a aplicação da penalidade cabível, quando “na verdade, o que a autoridade administrativa faz com o lançamento é aplicar a multa”, pois, apenas assim, é possível determinar o valor total do crédito tributário, posto que, a penalidade integra a totalidade deste. Desta sorte, este autor propõe um conceito de lançamento modificado a partir do art. 132, qual seja:

Lançamento é procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Cabe frisar, que o conceito descrito no art. 142, fez surgir algumas divergências entre os doutrinadores, quais sejam: quanto a natureza jurídica do lançamento, se declaratória ou constitutiva; e, quanto ao fato de ser ato ou procedimento administrativo.

Segundo Hugo de Brito Machado (2019, p. 178), atualmente, está praticamente pacificado o entendimento de que o lançamento não cria direito, tendo apenas efeito declaratório. Entretanto, o CTN considera que obrigação e crédito são coisas diversas, apesar de que, em essência, sejam a mesma relação jurídica, portanto, apresenta o lançamento como constitutivo do crédito tributário. Nesse sentido, têm-se que o lançamento “é ‘constitutivo do crédito tributário’, e apenas ‘declaratório da obrigação’ correspondente”.

Quanto ao fato de ser ato ou procedimento, parte da literatura entende que o lançamento é um ato administrativo, todavia, o CTN afirma ser este, um procedimento administrativo, visto que se constitui em um encadear de atos (SANTOS, 2020).

No que tange à competência para efetuar o lançamento, a autoridade administrativa, entende-se ser o auditor fiscal, o responsável pelo crédito tributário. No entanto, impende destacar uma exceção à regra, pois, pelo entendimento da Emenda Constitucional (EC) nº 45 de 2004, que foi confirmado pela Súmula Vinculante nº 53 do STF, o Juiz do Trabalho pode constituir e executar as Contribuições previdenciárias provenientes das suas sentenças (SANTOS, 2020).

Ainda concernente ao dispositivo em tela, o seu parágrafo único afirma que o lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sem a pretensão de esgotar o tema, que revela inúmeros aspectos, passaremos a discorrer sobre as 3 (três) modalidades de lançamento, quais sejam: *de ofício ou direto; por declaração ou misto e por homologação ou auto lançamento*.

O *lançamento de ofício ou direto* está previsto no art. 149 do CTN, cabendo ao sujeito ativo, à autoridade administrativa, identificar o fato gerador, enquadrar o fato na hipótese, determinar a base de cálculo, aplicar a alíquota, identificar o quantum devido e notificar o contribuinte. Esse tipo de lançamento é empregado, nos casos em que a lei assim o determine (CTN, art. 149, I), ou seja, no caso de tributos em que a lei não obrigue o sujeito passivo a declarar ou pagar antecipadamente, como é o caso do IPTU e do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (MACHADO, 2019, p. 181; SANTOS, 2020).

O *lançamento por declaração ou misto* se encontra disposto no art. 147 do CTN, tendo a participação de 50% do fisco e 50% do contribuinte, ou seja, é necessário que o sujeito passivo preste declarações e, a partir das quais, o fisco realiza o lançamento. Assim, o fisco só toma conhecimento do fato quando o sujeito passivo declara, o que ocorre com o tributo Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) ou Imposto sobre Transmissão Intervivos de Bens Imóveis (ITIV) (ALEXANDRE, 2017, p. 451; MACHADO, 2019, p. 182; SANTOS, 2020).

Por fim, o *lançamento por homologação ou auto lançamento*, previsto no art. 150 do CTN, ocorre quando a lei obriga ao sujeito passivo declarar o fato, enquadrá-lo à hipótese, determinar a base de cálculo, aplicar a alíquota, determinar o quantum devido e antecipar o pagamento, cabendo ao fisco (autoridade administrativa), no entanto, uma participação mínima, visto que, apenas irá determinar se está correto ou não (MACHADO, 2019, p. 183; MINARDI, 2019, p. 118). Esse tipo de lançamento engloba a maioria dos tributos, por exemplo: IR, ICMS, ISS, IPI, Contribuições sociais, dentre outros (SANTOS, 2020).

Em caso da lei não fixar um prazo, ainda no que se refere ao art. 150 CTN, no seu parágrafo 4º, dispõe que o fisco terá 5 (cinco) anos a partir da data do fato gerador, ou seja, do dia em que o sujeito declarou, para efetuar a homologação, dizer se estão ou não corretas as declarações. Contudo, passado esse prazo, a homologação é tácita (MINARDI, 2019, p. 119; MACHADO, 2019, p 183).

É de ser relevado que, conforme previsto no art. 148 do CTN, em caso de lançamento misto ou por homologação, quando as declarações do sujeito passivo são omissas ou não mereçam fé, o fiscal poderá afastar essas declarações, investigar e arbitrar o lançamento, sendo, portanto denominado de *lançamento por arbitramento*, o qual equivale a um lançamento de ofício. Cumpre-nos assinalar que, essas omissões ou informações fraudulentas são passíveis de aplicação de multas e penalidades (ALEXANDRE, 2017, p. 456; MINARDI, 2019, p. 118; SANTOS, 2020).

2.6. CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Diferente do Direito Civil (Direito privado), no qual a obrigação e o crédito estão ligados, no Direito Tributário, isto não ocorre, obrigação e o crédito são coisas distintas. Consoante o art. 139 do CTN, têm-se que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Contudo, cabe frisar que, conforme vimos anteriormente, a obrigação surge com a concretização da hipótese de incidência pela ocorrência do fato

gerador, contudo esta obrigação ainda não é exigível pelo fisco, ou seja, mesmo existindo a obrigação, esta só poderá ser exigida após ser convertida em crédito, tornando-se líquida e certa (BANDEIRA NETO, 2018, p. 1.041; SANTOS, 2020).

Indo ao encontro desse entendimento, o STJ se posiciona no sentido de: *“o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (REsp 250.306, Rel. Ministro Garcia Vieira, DJ de 06/06/2000)”* (apud MINARDI, 2019, p. 115).

Nesse sentido, de acordo com Eduardo Sabbag (2016, p. 900), o surgimento do crédito tributário ocorre no momento em que há a *“exigibilidade da relação jurídico-tributária”*. Ou seja, ele considera o nascimento do crédito a partir do lançamento tributário, procedimento já discutido no item anterior e, que possibilita definir o crédito como *“uma obrigação tributária ‘lançada’ ou, com maior rigor terminológico, obrigação tributária em estado ativo”*.

Bandeira Neto (2018, p. 1.041), destaca que o crédito tributário não é constituído apenas pelo lançamento, podendo ocorrer através de outras formas, quais sejam: a entrega de declarações, isto é, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); e também, por atos judiciais, como é o caso das sentenças trabalhistas quando formalizam créditos provenientes das contribuições previdenciárias.

Para Hugo de Brito Machado (2019, p. 176), o crédito tributário se constitui em um *“vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)”*.

Tendo em vista o art. 140 do CTN, vale destacar que, apesar de haver circunstâncias que modifiquem o crédito tributário ou que excluam a sua exigibilidade, estas não afetarão a obrigação tributária que lhe deu origem (BRASIL, 1966). Deste modo, poderá ocorrer um novo lançamento e constituição de novo crédito exigível. (MACHADO, 2019, p. 176).

Machado (2019, p. 176), aduz que, considerando o conceito de tributo descrito no art. 3º do CTN, no que se refere ao fato do tributo *“ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*, este coaduna com o entendimento contido no art. 141 do CTN, que dispõe que:

[...]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 (BRASIL, 1966).

Considerando o disposto acima, forçoso é concluir que as hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário estão submetidas à reserva legal, estando

enumeradas, taxativamente, nos arts. 151; 156 e 175 do CTN, respectivamente (BANDEIRA NETO, 2018, p. 1.049).

De acordo com o art. 151 do CTN, podem suspender a exigibilidade do crédito tributário: a moratória; o depósito do seu montante integral; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a concessão de medida liminar em mandado de segurança (MS); a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e o parcelamento. Nesses casos a administração tributária, mesmo podendo fazer o lançamento, fica impedida de efetivar a cobrança do crédito. Vale destacar que, inobstante as condições descritas, em caso de suspensão do crédito, o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal não é dispensado (BRASIL, 1966).

A moratória consiste na dilação legal do prazo, a fim de que o contribuinte pague sua dívida com o fisco, de forma parcelada ou à vista. Segundo o art. 152, pode ser concedida *em caráter geral*, pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo (moratória autônoma) ou pela União quanto a tributos de competência dos demais entes (moratória heterônoma); ou *em caráter individual*, concedida por despacho da autoridade tributária autorizada por lei, não gera direito adquirido, podendo ser revogada de ofício caso o beneficiário não cumpra as condições exigidas, passando o crédito a ser exigível e cobrado com os juros de mora (BANDEIRA NETO, 2018, p. 1.050-1.051; MACHADO, 2019, p. 190-191; MINARDI, 2019, p. 129-131).

O parcelamento foi incluído no CTN pela LC nº 104/2001 e, de acordo com Machado (2019, p. 191), consiste em uma modalidade da moratória. Entendimento este, compartilhado por Leandro Paulsen (2017, p. 259), segundo o qual, há quem diferencie parcelamento de moratória, considerando que o primeiro implica em dívida vencida, envolvendo multa e juros, e que a segunda se dá antes do vencimento.

O depósito integral pressupõe a existência de processo contencioso administrativo ou judicial e, de acordo com a Súmula nº 112 do STJ, para que esse suspenda a exigibilidade do crédito tributário precisa ser integral e em dinheiro. Cabe ressaltar que o depósito do valor integral, apesar de constar como condição de admissibilidade para a propositura de ação Anulatória, segundo o art. 38 da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal), o STF já se posicionou pela inconstitucionalidade dessa exigência e, de forma semelhante, nos casos na esfera administrativa para a propositura de recursos, vide Súmula Vinculante nº 21 do STF (BANDEIRA NETO, 2018, p. 1.053; MINARDI, 2019, p. 132).

Por sua vez, o art. 156 do CTN, dispõe sobre as causas de extinção do crédito tributário, quais sejam: o pagamento; a compensação; a transação; a remissão; a prescrição e decadência; a conversão de depósito em renda; o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; a consignação em pagamento; a decisão administrativa irreformável; a decisão judicial passada em julgado e a dação em pagamento em bens imóveis (BRASIL, 1966).

Por fim o art. 175 do CTN, vem trazendo as hipóteses de exclusão do crédito tributário, isto é, as hipóteses em que a lei impede que seja feito o lançamento, quais sejam: a isenção, que representa a dispensa legal de pagamento do tributo; e a anistia, que se trata do perdão legal de infrações já praticadas. Contudo, cabe frisar que a exclusão do crédito não libera o cumprimento das obrigações acessórias da obrigação principal (BANDEIRA NETO, 2018, p. 1.065).

Quanto às garantias do crédito tributário, o art. 184 do CTN, dispõe que a renda e o patrimônio do sujeito passivo respondem pelo crédito tributário, com exceção dos bens que a lei declare impenhoráveis. Vale destacar que, a alienação ou oneração de bens ou rendas pelo devedor da Fazenda Pública, quando o crédito já estiver na dívida ativa, é considerada fraude. Ademais, como novidade trazida pela LC nº 118/2005, em caso do devedor tributário citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não se encontrar bens penhoráveis, o juiz procederá a penhora online, determinando a indisponibilidade de seus bens e direitos no total da dívida (BANDEIRA NETO, 2018, p. 1.069; SANTOS, 2020).

Não se pode olvidar as garantias indiretas, ou seja, a exigência de prova da quitação do tributo, prevista nos arts. 191 a 193 do CTN, dispositivos esses, inseridos no CTN, também, através da LC nº 118/2005 (ALEXANDRE, 2017, p. 591; MINARDI, 2019, p. 167; SANTOS, 2020).

No que tange aos privilégios, o art. 186 do CTN, dispõe que o crédito tributário tem preferência a qualquer outro, com exceção dos trabalhistas e decorrentes de acidente de trabalho (MINARDI, 2019, p. 163). Ainda quanto aos privilégios, verifica-se especificidades no CTN, no que se refere aos casos de falência e recuperação judicial; aos processos de inventário e arrolamentos; aos processos de liquidação judicial ou voluntária; ao concurso de preferência entre pessoas jurídicas de direito público e a autonomia do executivo fiscal (ALEXANDRE, 2017, p. 593-602; SANTOS, 2020).

3. EXECUÇÃO FISCAL

Segundo Hugo de Brito Machado (2019, p. 473-474), após o lançamento e constituição do crédito tributário, o contribuinte que se sinta inconformado com a exigência do tributo ou aplicação de penalidades, pode lançar mão do *Processo judicial tributário*, o qual é regulado pelo CPC/2015 (com exceção do MS, à execução fiscal e à cautelar fiscal). Este processo é, em regra, de iniciativa do contribuinte, visto que, no que tange ao processo administrativo, a decisão cabe ao fisco e, desta forma, não lhe interessa questionar judicialmente a decisão sobre seu direito de crédito.

A partir do momento em que o Estado decide, via administrativa, pela ocorrência de um crédito tributário, este constitui, de forma unilateral, um título executivo a seu favor, que será cobrado do contribuinte, através da “*execução fiscal*”. Esse título executivo extrajudicial corresponde à *Certidão da Dívida Ativa (CDA)*, ou seja, a certidão de inscrição do crédito da Fazenda Pública como Dívida Ativa, essencial para que o fisco dê entrada na referida execução (MACHADO, 2019, p. 479). Diante dessa necessidade do CDA para se instituir e fundamentar a execução fiscal, essa certidão precisa seguir os devidos requisitos dispostos no art. 202 do CTN, caso contrário, na falta ou erro destes, se configura a nulidade da inscrição, a qual, poderá ser sanada, por emenda ou substituição, até a decisão de primeira instância, assegurando ao executado a devolução do prazo para embargos (VELHO, 2020).

A CDA se encontra prevista nos arts. 204 do CTN e 3º da LEF, quando dispõem que: “*a dívida, regularmente inscrita, goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída*”. No entanto, cabe ressaltar que, de acordo com o parágrafo único do art. 3º da LEF, essa presunção seria relativa, pois poderá ser contestada por prova inequívoca a cargo do executado (MACHADO, 2019, p. 479; SANTOS, 2020).

Nessa perspectiva, tem-se que a execução fiscal se constitui no processo judicial, através do qual o fisco, isto é, a Fazenda Pública se utiliza para a cobrança de dívidas (tributárias ou não), desde que, devidamente, inscritas na Dívida Ativa, de contribuintes devedores, que não puderam ser resolvidas administrativamente (MACHADO, 2019, p. 478; VELHO, 2020).

Hugo de Brito Machado assevera que o processo de execução fiscal é regulado pela Lei nº 6.830 de 22/09/1980 (LEF), que veio afastar a aplicação de dispositivos do CPC, que tratavam da execução fiscal. Equivale dizer que o novo CPC, vai assumir um papel subsidiário no regramento desse processo de execução, pela existência da lei especial. Essa

Lei tem por objetivo padronizar prazos e procedimentos da Fazenda Pública no sentido de efetuar cobrança das dívidas tributárias ou não.

Roborando esse entendimento, o art. 1º da LEF aduz que: “*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*” (BRASIL, 1980).

Como *dívida ativa tributária*, o art. 201 do CTN, dispõe como sendo: “*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*” (BRASIL, 1966).

A LEF, por sua vez, define a dívida ativa da Fazenda Pública como sendo a: “*definida como tributária ou não tributária [...] 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*”. Ainda segundo esta Lei, a referida dívida ativa, vai abranger: “*atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato*” (BRASIL, 1980, grifo nosso).

É importante salientar que, a legitimidade para propositura da ação de execução fiscal (legitimidade ativa), pertence à Fazenda Pública, que compreende a União, Estados, DF, Municípios, suas autarquias e fundações públicas de direito público. Vale dizer que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não se incluem no conceito de Fazenda Pública, com exceção da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) e da Caixa Econômica Federal (CEF) para cobrança do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Ademais, impende destacar que o STJ consolidou o entendimento de que os Conselhos Profissionais, com exceção da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), enquanto autarquias especiais, são legitimadas a proporem a execução fiscal, considerando a natureza de tributo de suas anuidades (NOLASCO, 2017).

No que se refere à legitimidade passiva, ou seja, contra quem poderá ser proposta ação de execução fiscal, encontra-se prevista no art. 4º da LEF, quais sejam: o devedor; o fiador; o espólio; a massa; o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e os sucessores a qualquer título; além dos responsáveis solidários, que estão dispostos no art. 4º, § 1º e 3º da LEF (BRASIL, 1980).

Em se tratando da competência para processar e julgar a execução fiscal, de acordo com o parágrafo 5º do art. 46 do CPC, é competente o foro de domicílio do réu, no de sua residência ou no lugar onde for encontrado, no entanto, caso haja a mudança de domicílio

deste, a competência já fixada (*perpetuatio jurisdictionis*), não se deslocará (NERY JÚNIOR; NERY, 2019, p. 221-223; NOLASCO, 2017). Cumpre ressaltar que, de acordo com o art. 5º da LEF, as ações de execução fiscal não são atraídas pelo juízo universal da falência (NOLASCO, 2017).

O Juiz, ao deferir a petição inicial, citará o executado, preferencialmente, via Correio, com aviso de recepção (AR), mas, caso não se efetive em 15 dias, a citação será feita por mandado, através do oficial de justiça ou, em último caso, por edital. Citado, o réu terá 5 (cinco) dias para pagar o débito ou garantir o juízo, seja por depósito, fiança bancária ou penhora de bens, cujo valor seja proporcional ao débito, acrescido dos juros e moras. (MACHADO, 2019, p. 479). Cabe frisar que, na falta de pagamento ou garantia da execução, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis (NOLASCO, 2017).

Nesse passo, o executado terá um prazo de 30 dias contados do depósito, fiança ou intimação da penhora, para interpor embargos à execução fiscal, cuja natureza jurídica é de ação incidental, transcorrendo no próprio processo de execução e, portanto, julgado pelo mesmo juízo. Em caso de execução fiscal por carta, segundo o art. 20 da LEF: “*os embargos do executado serão oferecidos no Juízo deprecado, que os remeterá ao Juízo deprecante, para instrução e julgamento*” (NOLASCO, 2017). Apesar da LEF não trazer, expressamente, a referência ao efeito suspensivo, este está subentendido em vários de seus dispositivos e, sendo assim, doutrina e jurisprudência tem entendimento pacificado sobre a existência do efeito suspensivo automático, o qual se justifica pela forma unilateral como se constitui o título executivo do crédito tributário, considerando os princípios constitucionais que garantem os direitos do cidadão frente à Fazenda Pública (MACHADO, 2019, p. 479-480).

De acordo com a Súmula do STJ nº 393, é cabível a ação de Exceção de Pré-executividade na execução fiscal, no que se refere às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

Quanto aos recursos, de acordo com o art. 34 da LEF, só serão admitidos embargos infringentes e de declaração, das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional – ORTN (BRASIL, 1980).

Tendo em vista o art. 39 da LEF, a Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos, a prática dos atos judiciais de seu interesse independe de preparo ou de prévio depósito. Desta forma, em caso de ser vencida, a Fazenda Pública irá ressarcir o valor das despesas feitas pela parte contrária (BRASIL, 1980).

A prescrição do crédito tributário, de acordo com o art. 174 do CTN, se dá em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva, sendo que, poderá ser interrompida nos casos de: despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; pelo protesto judicial; por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (BRASIL, 1966).

Ademais, tendo em vista o art. 40 da LEF, o Juiz poderá suspender o processo de execução fiscal caso o executado ou seus bens não sejam localizados e, sendo assim, não correrá o prazo de prescrição. Com a suspensão, será dada vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública e, não se localizando o devedor ou seus bens em um prazo máximo de 1 (um) ano, o Juiz decidirá pelo arquivamento dos autos. Entretanto, no caso de devedor ou seus bens serem encontrados a qualquer tempo, o processo será desarquivado e prosseguirá. Contudo, se tiver decorrido o prazo prescricional da decisão que ordenar o arquivamento, o juiz ouvirá a Fazenda Pública em caso do valor ser superior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda e, reconhecerá de ofício a prescrição intercorrente, decretando-a de imediato (BRASIL, 1980).

4. EFETIVIDADE DAS AÇÕES DAS EXECUÇÕES FISCAIS

A CF de 1988 veio ampliar o acesso ao sistema judiciário buscando garantir direitos fundamentais aos cidadãos, através da inclusão, em seu art. 5º, de princípios baseados na igualdade, na agilidade e na efetividade das decisões judiciais a serem seguidos. Dentre estes podemos citar, além da ampliação do acesso à justiça; o princípio do devido processo legal; os princípios do contraditório e da ampla defesa; a inadmissibilidade de provas ilícitas; a inafastabilidade da apreciação jurisdicional; a razoável duração do processo; dentre outros (BRASIL, 1988).

Todavia, forçoso é constatar que, nesses 32 (trinta e dois) anos de CF, o judiciário brasileiro em consequência dessa ampliação, não tem dado conta do imenso número de ações ajuizadas, fato que, vem violar as garantias constitucionais, principalmente, no que corresponde à duração razoável do processo, da efetividade da prestação jurisdicional, da igualdade e da eficiência, uma vez que, os processos permanecem estagnados, mantendo-se assim por anos, até terem seu desfecho. Seguindo esse raciocínio, têm-se que o imenso congestionamento e a morosidade excessiva, se constituem, na atualidade, as mais significativas deficiências do sistema judicial brasileiro (ABRAHAM, 2019).

Face as considerações aduzidas, é possível constatar a grande participação dos litígios tributários em prol desse congestionamento do judiciário, uma vez que é perceptível o fato de que, dentre as ações que correm em nossos tribunais, o assunto que trata do Direito Tributário, *“corresponde a 25% das súmulas vinculantes, a quase 30% dos recursos repetitivos e a 20% das repercussões gerais”* (ABAHAM, 2019).

De acordo com o CNJ (2020, p. 150), a maior quantidade dos processos de execução do sistema judiciário é composta por execuções fiscais, cerca de 70% do total em execução, conseqüentemente, *“esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 87% em 2019”*, o que vale dizer que, de cada 100 (cem) processos de execução fiscal que tramitaram em 2019, apenas 13 foram dados baixa. Nesse sentido, Marcus Abraham (2019) aduz que: *“o maior cliente do Poder Judiciário, individualmente considerado, é o próprio Estado brasileiro, que busca cobrar sua dívida ativa por meio da execução fiscal, sobretudo aquela de natureza tributária”*.

A alta litigiosidade existente na área fiscal, decorre de várias razões, quais sejam: da tensão, sempre presente, entre o poder estatal de tributar, que leva à compulsoriedade das obrigações tributárias; o exercício dos direitos do contribuinte; o fato do tributo ser a principal

receita pública no Estado hodierno; além da complexidade do sistema tributário brasileiro (ABRAHAM, 2019).

Seguindo esse mesmo raciocínio, pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO), constatou a existência de consenso no sentido de considerar como principal razão desse grande aumento dos litígios fiscais no país, a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro, pois, através do levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), ficou demonstrado que a partir da CF de 1988 até 2018, *“foram aprovadas 16 emendas constitucionais e criadas 390.726 normas tributárias no País”* (ETCO, 2020, p. 13). Ademais, o processo tributário é bastante extenso, as ações têm uma tramitação extremamente longa, na medida em que são, de início, apreciadas administrativamente em várias instâncias, tendo a possibilidade de continuar essa discussão via ingresso no sistema judiciário, inclusive repetindo etapas já realizadas no processo administrativo, e percorrendo da primeira instância até o STJ ou STF (ETCO, 2020, p.26).

Nessa esteira, é possível citar outras razões de aumento do número de processos tributários, quais sejam: o fato do judiciário demorar demais para pacificar temas controversos, já que Juízes e tribunais tomam decisões distintas para casos iguais, demorando muito até que a questão seja analisada em definitivo pelas cortes superiores; o crescimento das autuações pelo Estado, pois, os investimentos da Fazenda Pública em sistemas informatizados, permitiu uma fiscalização mais efetiva e eficaz dos contribuintes; por sua vez, são muitas as obrigações acessórias, assim, os contribuintes devem cumprir uma série de formalidades e acessar diferentes sistemas para enviar dados ao Fisco, aumentando o risco de erros; nesse sentido, percebe-se o fisco distante dos contribuintes, pois, aquele está estruturado para buscar erros, não para ajudar os contribuintes em entender a lei, associado a isso, temos os possíveis excessos dos fiscais, que tendem a pressupor sempre a má-fé, sem a preocupação em diferenciar erros involuntários das tentativas de enganar o Fisco por parte de sonegadores; por outro enfoque, é cediço que empresas podem lucrar com o litígio, na medida em que, a discussão judicial da cobrança durante anos e a posterior adesão a um programa de refinanciamento com abatimento de juros e multas, vai gerar vantagem financeira à empresa. (ETCO, 2020, p.26).

Abraham (2019), se refere a motivos de gargalo do Poder Judiciário, no que tange às execuções fiscais, como: o grande número de ações fiscais com pequena probabilidade de pagamento do crédito tributário pelo executado; a dificuldade de citação do devedor, que muitas vezes não são encontrados e, da localização dos bens para o pagamento da dívida. Vale destacar, segundo o TRF4 (2014), que também, a falta de capacitação de servidores e ausência

da sistematização de procedimentos para enfrentar estes gargalos, são problemas bastante relevantes.

Por esse ângulo, pesquisa realizada pelo ETCO, verificou que os valores referentes às dívidas tributárias que a Fazenda Pública tenta receber dos contribuintes, muitas vezes sem lograr êxito, estão crescendo a cada ano e, comparando esses valores ao Produto Interno Bruto (PIB), significa dizer que esses deram um salto, passando de 42,7% para 50,4% de todas as riquezas produzidas no Brasil em um ano. O litígio fiscal, portanto, vai gerar uma série de prejuízos ao país, pois, implica em uma insegurança jurídica, tendo em vista que, para o Estado tem ficado mais difícil e custoso receber os créditos tributários, a serem aplicados no financiamento dos serviços públicos e; para os contribuintes, pois terão que se submeter a processos longos e onerosos que vão impactar em suas vidas e negócios. Ademais, essa insegurança jurídica gerada poderá afastar possíveis investidores estrangeiros, trazendo prejuízos econômicos relevantes ao país (ETCO, 2020, p. 9).

Roborando o assunto, vale registrar os dados da pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2011, p. 5), demonstrando que o cumprimento da citação constitui um enorme gargalo inicial, no processo de execução fiscal, considerando que:

[...] apenas 3,6% dos executados apresentam-se voluntariamente ao juízo [...] em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação, e em 36,3% dos casos não há qualquer citação válida. Como a citação ocorre por edital em 9,9% dos casos, pode-se afirmar que em 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça.

Nesse sentido, cabe destacar, que há casos nos quais o Judiciário já esgotou todos os meios previstos em lei e, mesmo assim, não conseguiu localizar o devedor ou seu patrimônio, capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente. Concorre a isto, as dívidas que chegam ao judiciário após esgotados os meios de cobrança administrativos, dificultando a sua recuperação (CNJ, 2020, 150). Isto posto, cabe frisar que:

Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação (CNJ, 2020, p. 155).

Com base nesse entendimento, o IPEA (2011, 3), por demanda do CNJ, realizou pesquisa sobre o “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União”, a fim de determinar o tempo gasto e o custo do andamento das ações de execução fiscal na Justiça Federal. Segundo os resultados apresentados, pode-se aduzir que: “o custo unitário médio

total de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67. O tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%” (IPEA, 2020, p. 16). Isto posto, Abraham (2019), assevera que a execução fiscal se trata de um processo caro, demorado e com taxa de recuperação relativamente baixa, pois é pequena a probabilidade de pagamento do crédito tributário pelo executado. Em verdade, temos um impasse, por um lado, não se pode deixar de realizar a cobrança da dívida ativa, no entanto, por outro lado, em muito dos casos, não é possível sequer localizar o devedor.

Em última análise, vale dizer que a execução fiscal vem passando por uma crise e, apesar de todos os princípios constitucionais em voga. Esse processo tem se mostrado ineficiente, implicando na incapacidade em satisfazer os créditos públicos e, por conseguinte, tornando-se demasiadamente caro para a sociedade e dispendioso e sacrificante para o executado (SILVA, 2018).

Hugo de Brito Machado (2019, p. 482), asseverou que Setores do Governo estão querendo acabar com a ação de execução fiscal e, em seu lugar, instituir a execução fiscal administrativa, onde os atos visando forçar o devedor a pagar o devido crédito, por exemplo: a penhora de bens, seriam adotados pela própria Fazenda Pública. Essa proposta tem sido justificada pela alegação de lentidão do judiciário e do seu alto custo. Entrementes, conforme se pode verificar, nada se justifica o fato de deixar a Fazenda Pública fazer justiça com as próprias mãos, exigindo pela força, o que considera ser seu direito. Isso iria de encontro às garantias constitucionais asseguradas a todos.

Ademais, esse mesmo autor, assevera que a causa da demora do judiciário, no que se refere à citação do devedor, que segundo os dados do IPEA, é tido como não encontrado em mais de 43% dos casos, implicando na extinção das ações por prescrição é, via de regra, responsabilidade do exequente, ou seja, da Fazenda Pública, que deveria informar o endereço do executado e não o faz com a precisão e presteza necessárias, e quando requisitada pelo Juiz, no sentido de fornecer as devidas informações, não o faz deixando o tempo passar, sem que seja possível dar andamento ao processo, culminando na prescrição (MACHADO, 2019, p. 482).

Pelo exposto, torna-se evidente que se deve buscar um novo padrão de cobrança dos débitos tributários, pois, resta comprovado que o atual sistema empregado é bastante oneroso e se torna lento devido a grande demanda que sufoca o judiciário sem um retorno que se justifique (ABRAHAM, 2019).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Inobstante os esforços do judiciário brasileiro na busca pela eficiência e eficácia como um todo, mais especificamente, quanto às cobranças da Fazenda Pública, no sentido de adoção de medidas, quais sejam: a atualização legislativa; melhoria da gestão através da capacitação dos seus servidores, da transformação digital da justiça, etc.; além do aumento da produtividade dos órgãos de julgamento; resta comprovada a necessidade de uma mudança de paradigma.

Posta assim a questão, a procuradora Juliana Araújo (apud ETCO, 2020, p.68), afirma que a redução dos litígios fiscais é do interesse de todos os envolvidos, seja o Judiciário, a Fazenda Pública e o contribuinte, tendo em vista que, o processo executivo fiscal poderá impactar, no sentido de promover insegurança jurídica, visto que, os valores são incertos, ou seja, não se sabe se vai adentrar ao erário público ou se será devolvido ao contribuinte.

No estudo de Direito Comparado realizado para o ETCO (2020, p. 15), se observou como outros seis países resolveram os conflitos existentes entre Fisco e contribuintes, com a finalidade de auxiliar na busca por uma solução para o problema brasileiro. Para tal, foram escolhidos países em fases de desenvolvimento diferentes, que apresentavam modelos distintos de soluções de conflitos, ou por sua influência direta ou semelhanças econômicas com o Brasil, quais sejam: o México, Estados Unidos, Portugal, Índia, Alemanha e Austrália.

Resumidamente, o estudo registrou que, no que se refere ao México, que este possibilita a negociação entre contribuinte e Fisco ainda na fase administrativa, permitindo a celebração do acordo liquidante entre as partes; já os Estados Unidos, permite acordo antes ou depois da emissão do auto de infração, através de processo de mediação e de arbitragem de conflitos independentes; Portugal, por sua vez, possibilita ao contribuinte ter acesso ao processo de arbitragem logo após a emissão do auto de infração; quanto a Índia, incluída por apresentar elevado grau de litigiosidade entre Fisco e contribuintes, se verificou que, em sua reforma tributária de 2017, não colocou a segurança jurídica como tema central e, portanto, permanece com alto índice de judicialização; quanto a Alemanha, esta permite o diálogo entre Fisco e contribuinte durante a fiscalização, possibilitando acordos informais que previnem a geração de contencioso e; por fim, a Austrália, que possibilita na fase de recurso administrativo, espaço de mediação, avaliação do caso, conciliação, conferência e avaliação neutra para defesa e negociação entre as partes (ETCO, 2020, p. 15).

Diante da análise realizada sobre as várias causas que determinam um relacionamento Fisco X contribuintes tão litigioso no Brasil e, considerando os bons exemplos utilizados com sucesso em outros países, é de extrema relevância que se busque identificar medidas que solucionem ou, pelo menos, que venham minorar essa insegurança jurídica presente no nosso sistema tributário. Nesse intuito, o ETCO realizou uma série de entrevistas com diversos nomes, de relevância, do Executivo, do Legislativo, do Judiciário, do setor privado e da academia, que trouxeram suas percepções sobre o contencioso tributário, levando em conta os vários pontos de vista, quais sejam: do Estado/Fisco, dos contribuintes, do Judiciário e da sociedade civil (ETCO, 2020, p. 25).

Dentre as propostas de solução apresentadas, vale destacar: a necessidade de uma *reforma tributária*, que viesse simplificar os tributos e reduzir benefícios fiscais e tratamentos diferenciados; além de uma *reforma do processo tributário*, objetivando mudanças na forma de julgamento das lides fiscais, isto é, reduzir etapas, diminuir possibilidades de recursos e alteração de papéis dos órgãos de julgamento; buscar *aproximar o fisco dos bons contribuintes*, identificando critérios que diferenciem os bons dos maus contribuintes, por um lado, estabelecendo programas de conformidade tributária para facilitar o relacionamento Fisco e as boas empresas e, por outro lado, estabelecendo leis mais duras ao devedor contumaz; promover a *renegociação do estoque de contencioso*, através da aprovação de um programa de regularização das dívidas tributárias que seja justo, levando em consideração a capacidade financeira dos contribuintes e, premiando os que aceitarem seguir com o pagamento; buscar *melhorar a elaboração das normas que tratem da matéria tributária*, estabelecendo critérios mais rigorosos para sua aprovação; a necessidade de se *exigir respostas mais rápidas dos tribunais superiores*, cobrando agilidade do STJ e do STF na pacificação da jurisprudência e solução dos conflitos de natureza constitucional (ETCO, 2020, p. 25).

Entretanto, como a proposta mais citada entre os entrevistados tivemos a ampliação dos mecanismos de solução de conflitos, ou seja, a necessidade de se aprovar “*novos ou de se utilizar mais os instrumentos existentes para prevenir e resolver conflitos de forma individualizada*”, como por exemplo: a *transação tributária*, o *negócio jurídico processual*, a *mediação*, a *conciliação* e a *arbitragem*.

A transação tributária, prevista no art. 156, III, do CTN, se trata de uma das formas de extinção do crédito tributário que, de acordo com o art. 171, desse mesmo dispositivo, assevera que:

Art. 171: A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único: A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (BRASIL, 1966).

Esse instituto, via de regra, presume a existência de um conflito jurídico, seja administrativo, judicial, ou mesmo até uma situação que atrapalhe a cobrança do crédito tributário. Apesar de já previsto deste a criação do CTN, ainda não tinha sido regulamentado. Nesse sentido, foi proposta a MP nº 899/2019, “MP do Contribuinte Legal”, dispoendo sobre a transação fiscal na esfera Federal, que foi convertida em lei, Lei do Contribuinte Legal, nº 13.988/2020. Atualmente, tramita o Projeto de Lei (PL) nº 3.634/2020, mais abrangente, que propõe alterações nessa referida lei (FERNANDES; TINOCO, 2020).

O *negócio jurídico processual*, encontra-se previsto no art. 190 do CPC, mediante o qual, as partes poderão regular o procedimento judicial da maneira que mais se adequarem aos seus interesses. Entretanto, existem limites quanto a esse poder de escolha, que se restringe às questões que se refiram a direitos disponíveis e em caso de os litigantes serem capazes. De acordo com Ayla Araújo (2018), o instituto comporta diversas vantagens que podem trazer significativos benefícios à justiça brasileira, em especial a celeridade e economia processual. Revela uma tendência de democratização do processo, a partir da busca por soluções mais eficientes, rápidas e que atendam diretamente aos interesses das partes.

A *mediação*, é um método de solução alternativa de conflito por autocomposição. Consiste em um processo voluntário que possibilita aos que estão vivenciando um conflito, a oportunidade e o espaço adequados para solucioná-lo. Quando nos referimos à mediação, dois diplomas, quais sejam: a Lei nº 13.140/2015 e o CPC, se complementam em relação às disposições sobre esse método.

A *conciliação*, é também um meio alternativo de solução de conflitos, onde um terceiro imparcial, qual seja: o conciliador, terá a função de aproximar as partes e orientá-las na construção de acordo, pondo fim ao conflito existente. De acordo com o Professor de Direito Tributário da USP, Heleno Taveira Torres (apud ETCO, 2020, p. 31):

[...] Seria importante ter espaço para conciliar em todas as etapas do processo administrativo ou do judicial. Há países com experiências muito bem-sucedidas de métodos alternativos. Na Itália, a conciliação reduziu os processos em mais de 70% do seu estoque. Em Portugal, há o Centro de Arbitragem Administrativa, criado pelo Ministério da Justiça. A decisão dos processos que se encaminham dessa forma tem demorado apenas quatro meses, em decorrência também de regimes

processuais mais simples e rápidos. É algo positivo tanto para o Estado quanto para os contribuintes, pois litígios longos não interessam a ninguém.

Por fim, a arbitragem, que é método extrajudicial de pacificação de conflitos que envolvem direitos patrimoniais disponíveis, estando regulada pela Lei nº 9.307 de 1996.

Para a Ministra do STJ, Regina Helena Costa (apud ETCO, 2020, p. 34), os “*avanços recentes na legislação permitem intensificar a busca desse caminho para reduzir o contencioso [...] em sua opinião, o País precisa estimular a utilização de meios extrajudiciais para a solução das divergências tributárias*”. Ainda segundo a Ministra: “*isso desafogará o Judiciário, que poderá então tratar melhor dos litígios envolvendo muitos contribuintes ou que não podem ser resolvidos pela via extrajudicial*”.

Ante ao exposto, impõe-se a conclusão de que, é imperioso que as autoridades competentes se conscientizem da gravidade da situação e se mobilizem no sentido de buscar uma solução a esse problema do contencioso tributário. É preciso que haja uma mudança desse paradigma que vem se perpetuando no Brasil, no sentido de que, os litígios apenas possam ser solucionados via Judiciário.

Indo ao encontro do entendimento supracitado da Ministra, é necessário que uma série de medidas sejam tomadas, que as reformas sejam implementadas no Sistema Tributário Brasileiro, mas, principalmente no que diz respeito aos meios alternativos de solução extrajudicial, que estes sejam mais estimulados e divulgados, tendo em vista a necessidade de se alcançar a eficiência e a celeridade em prol da segurança jurídica, garantindo assim que todos saiam ganhando, Fisco, contribuintes, Judiciário e a própria sociedade.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Eficiência processual e recuperabilidade do crédito tributário.** Justiça e Cidadania. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/eficiencia-processual-e-recuperabilidade-do-credito-tributario/#:~:text=Em%20que%20pesem%20todos%20os,em%20que%20houve%20cita%C3%A7%C3%A3o%20pessoal>. Acesso em: 25 de nov. 2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário.** 11ª ed. rev. atual. ampl. Editora JusPodivm, 2017. 864 p.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 366 p.
ARAÚJO, Ayla Bambilra. **O negócio jurídico processual.** Migalhas. 26 de abr. 2018. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/279007/o-negocio-juridico-processual>. Acesso em: 27 de nov. 2020.

BANDEIRA NETO, Milton. **Direito Tributário.** In: Exame da OAB: todas as disciplinas. Flávia Cristina; Júlio Franceschet e Lucas Pavione (Orgs). 9ª ed. rev. atual. e ampl. Editora JusPodivm, 2018. p. 983-1077.

BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional – CTN. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 de out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 20 set. 2020.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 de out. de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 20 de set. 2020.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Lei de Execução Fiscal. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em 20 de nov. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 735 p..

COÉLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. 943 p.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Justiça em números 2020**: ano base 2019. Relatório Analítico. Brasília: CNJ, 2020. 236 p. Disponível em: [relatório analítico Justiça-em-Números-2020-atualizado-em-25-08-2020 \(1\).pdf](#). Acesso em: 23 de nov. 2020.

ETCO – INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Como reduzir o contencioso tributário brasileiro? **Revista ETCO**. Agosto 2020, nº 25, Ano 17. Disponível em: [file:///D:/Bk_HD%20Externo/Disco%20Local/DIREITO/10%C2%BA%20SEMESTRE/TCC/textos/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf](#). Acesso em: 25 de nov. 2020.

FERNANDES, Andrei Furtado; TINOCO, Pedro. A regulamentação da transação tributária pela PGFN e o curto prazo para pagamento. **Revista Consultor Jurídico**. 30 de abr. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-30/fernandes-tinoco-regulamentacao-transacao-tributaria-pgfn>. Acesso em: 27 de nov. de 2020.

IPEA – INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**: Nota Técnica. Alexandre dos Santos Cunha (coordenador), Isabela do Valle Klin e Olívia Alves Gomes Pessoa (pesquisadores). Brasília: Ipea, 2011. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf. Acesso em: 25 de nov. 2020.

LEITE, Harrison. Manual de Direito Financeiro. 8ª ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Editora JusPodvm, 2019. p. 290-295.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Tributos em espécie**. Matheus Reis e Montenegro (Col.). Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas/Faculdade de Direito, 2014. Disponível em: https://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u100/tributos_em_especie_2014-1.pdf. Acesso em: 02 de nov. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019. 562 p.

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. Conceito de tributos e as espécies tributárias. **Revista Âmbito Jurídico**. 2016. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/conceito-de-tributo-e-as-especies-tributarias/>. Acesso em 02 de nov. 2020.

MINARDI, Josiane. **Tributário: Teoria e Prática**. 12ª ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Editora JusPodivm, 2019. p. 19-163.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil Comentado**. 18ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

NOLASCO, Rita Dias. **Execução fiscal**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Processo Civil. Cassio Scarpinella Bueno, Olavo de Oliveira Neto (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/186/edicao-1/execucao-fiscal>. Acesso em: 23 de nov. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 560 p.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. 1.457 p. Disponível em: http://estacio.webaula.com.br/BiBlioTECA/Acervo/Complementar/Complementar_63005.pdf Acesso em: 02 nov. 2020.

SANTOS, Ricardo Simões Xavier dos. A impossibilidade do fato ilícito ser hipótese de incidência tributária. **Revista Jus Navigandi**, jul. de 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75260/a-impossibilidade-do-fato-ilicito-ser-hipotese-de-incidencia-tributaria>. Acesso em: 02 nov. 2020.

SANTOS, Ricardo Simões Xavier dos. **Direito Tributário**. Curso de Direito Tributário. Data completa 2020. Notas de Aula. Universidade Católica de Salvador (UCSAL)/Faculdade de Direito.

SILVA, Arthur Bernardo Rocha e. A crise da execução fiscal. **Revista Jus Navigandi**. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/67427/a-crise-da-execucao-fiscal>. Acesso em: 24 de nov. 2020.

TRF4 - Tribunal Regional Federal 4. **TRF4 capacita servidores para garantir mais efetividade nas ações de execução fiscal**. Porto Alegre. 2014. Disponível em: https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=noticia_visualizar&id_noticia=10232. Acesso em: 25 de nov. 2020.

VELHO, Catherine Helena Welter. **Execução Fiscal: O que é e como funciona o Processo pela Lei 6.830/1980**. Blog SAJADV, 01 de jun. 2020. Disponível em: <https://blog.sajadv.com.br/execucao-fiscal/#:~:text=Execu%C3%A7%C3%A3o%20Fiscal%20C3%A9%20o%20procedimento,s uposta%20quantia%20do%20contribuinte%20devedor>. Acesso em: 23 nov. 2020.