

**Os Impactos do
Novo CPC sobre o
Processo Judicial Tributário**

vol. 2

Aplicação do novo CPC às ações tributárias

2

*Valter Lobato
Henrique Napoleão Alves*

2.1. Introdução

Em setembro de 2009, a presidência do Senado decidiu compor uma comissão de juristas para elaborar um anteprojeto de Código de Processo Civil (CPC) sob a justificativa autodeclarada de que: (i) o Código de 1973 já havia sofrido muitas alterações que diminuíram sua coerência interna e caráter sistêmico, elementos fundamentais para que haja segurança jurídica; (ii) de 1973 pra cá houve desenvolvimento teórico acerca dos instrumentos processuais de proteção dos direitos fundamentais e grande evolução na estrutura e no papel do Poder Judiciário; (iii) o acesso à justiça e a razoável duração do processo foram alçados a garantias constitucionais; (iv) foi avaliada como bem-sucedida a experiência de apontamento de uma Comissão de Juristas para elaborar anteprojeto de Código de Processo Penal (cf. Ato n.º 379/2009). Esta Comissão entregou o texto do anteprojeto ao Senado em 08 de junho de 2010, e quase cinco anos se passaram de idas e vindas legislativas e algum nível de participação social (marcadamente de juristas) até que finalmente fosse concluído e promulgado o Novo Código de Processo Civil (NCPC) através da Lei n.º 13.105/2015.

Não iremos adentrar no debate sobre se de fato a justificativa autodeclarada para o novo código é compatível com os reais fatores (sociais, políticos, econômicos) que o ensejaram. Salientamos, contudo, que há razões para encarar o NCPC com cautela, particularmente se o que estiver em enfoque for sua capacidade real de servir de meio

para fins como economia processual, celeridade, segurança jurídica e solução justa de controvérsias. Trataremos dessas razões nas nossas observações conclusivas.

Nesta introdução, registramos que os impactos do NCPC no âmbito tributário – tema geral onde se situa o presente artigo – têm sido discutidos com grande intensidade na literatura especializada. Diferentes temas específicos têm sido examinados neste contexto; a lista é considerável, e abrange pelo menos os seguintes:

Temas da obra organizada por Souza Jr. e Cunha em 2015¹

Prescrição e decadência tributárias à luz das regras do novo CPC; responsabilidade tributária e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica; a conexão normativa criada entre STJ e STF; certidão de regularidade fiscal e tutela de urgência satisfativa autônoma; dinâmica da prova no processo tributário; honorários advocatícios; fundamentação das decisões; reflexos do NCPC no processo tributário administrativo; execução fiscal e o NCPC; recurso especial representativo de controvérsia em matéria tributária; direito tributário e a modulação de efeitos em favor dos entes públicos na superação de precedentes.

Temas da obra organizada por Conrado e Araújo em 2015²

Incidente de desconconsideração de personalidade jurídica e grupos econômicos; redirecionamento da execução fiscal por encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconconsideração de personalidade jurídica; o incidente de resolução de demandas repetitivas; o precedente e suas implicações tributárias; a exceção de pré-executividade em matéria tributária e a nova definição de coisa julgada; coisa julgada, regimes rescisórios, atualização da Súmula 343 e adequação do Parecer PGFN 492/2011; dinheiro, seguro garantia judicial e fiança bancária no âmbito da execução fiscal; tutela provisória e o processo tributário; responsabilidade objetiva ante os prejuízos causados pela concessão de tutelas de urgência; aplicação do CPC ao processo administrativo tributário.

¹ Cf. SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de Souza; CUNHA, Leonardo Carneiro da (coords.). *Novo CPC e o Processo Tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, *passim*.

² Cf. CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). *O novo CPC e o seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2015, *passim*.

**Temas da obra organizada por Henriques,
Godoi, Bonito e Lobato em 2016³**

Normatização sobre precedentes judiciais e lides tributárias; aplicação subsidiária do NCPC às execuções fiscais; incidente de descon sideração da personalidade jurídica e execução fiscal; limites objetivos da coisa julgada material nas relações tributárias; tutela de evidência; estabilização da tutela antecipada; caução na tutela de urgência; dinheiro, fiança bancária e seguro garantia judicial no âmbito da execução fiscal; incidente de resolução de demandas repetitivas no âmbito tributário; incidente de descon sideração da personalidade jurídica e a responsabilidade de terceiros; honorários advocatícios sucumbenciais em lide com a Fazenda Pública; reexame necessário; precedentes obrigatórios do NCPC e a prescrição para repetição de indébito.

Temas da obra organizada por Bueno e Rodrigues em 2017⁴

Reunião de execuções fiscais; penhora e avaliação na LEF e no NCPC; direito intertemporal e honorários sucumbenciais nas causas tributárias; necessidade ou não de garantia para admissibilidade dos embargos à execução fiscal; consensualidade no processo tributário; honorários advocatícios em lide com o poder público; incidente de descon sideração da personalidade jurídica e execuções fiscais; precedentes e celebração de acordos em causas tributárias; contraditório e colaboração entre as partes e o juiz na execução fiscal; aplicação subsidiária e supletiva do NCPC ao processo tributário; incidente de descon sideração da personalidade jurídica e ônus da prova; embargos do devedor na execução fiscal e o NCPC; reflexos da sistemática da coisa julgada nas demandas tributárias; justiça fiscal consensual; juizados especiais e ações tributárias; distribuição do ônus da prova em matéria tributária; sistema de precedentes; negócios processuais típicos e atípicos em matéria tributária; modulação de efeitos em favor dos entes públicos na superação de precedentes; alterações na fraude à execução e a fraude à execução fiscal; incidente de descon sideração da personalidade jurídica e redirecionamento da execução fiscal por ato ilícito.

O tema do presente artigo concerne a aplicação do novo CPC (CPC/2015 ou NCPC) às ações tributárias. Colocado assim, em

³ Cf. HENRIQUES, Guilherme de Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Rafael Frattari; LOBATO, Valter. Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, *passim*.

⁴ Cf. BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. Processo Tributário. Salvador: Juspodivm, 2017, *passim*.

termos gerais, o tema pode abranger um sem número de questões, incluindo várias das debatidas pela literatura indicada na tabela acima. Aqui, cuidaremos de um número de pontos específicos por meio de um roteiro que abarca a definição do conceito de “ação tributária”, a exposição das principais classificações das ações tributárias e a exploração de questões relativas a ações tributárias próprias e impróprias de destaque.

2.2. Ações tributárias: definição e classificações

Por “ações tributárias”, queremos designar as ações judiciais que se refiram ao direito tributário. Quanto à posição ativa ou passiva do poder público e dos contribuintes, as ações tributárias já foram classificadas em exacionais e antiexacionais⁵ conforme tenham o fito de garantir ou afastar exações tributárias.

As ações exacionais incluem: (i) a execução fiscal, cujo objetivo precípuo é o de obter judicial e coativamente do contribuinte / devedor o cumprimento de determinada obrigação tributária; (ii) a ação cautelar fiscal, que visa a assegurar cautelarmente ao Fisco a reserva de bens do contribuinte / devedor; (iii) as ações constitucionais (ação direta de inconstitucionalidade, ação direta de inconstitucionalidade por omissão, ação declaratória de constitucionalidade e ação popular) que tenham como objetivo garantir de algum modo a arrecadação tributária.⁶

⁵ Cf. MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial* (atualizado de acordo com o Novo Regimento Interno do CARF e com o Novo Código de Processo Civil). 9 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p.448 ss.

⁶ Cf. MARINS, *op. cit.*, p.449. Marins fornece um interessante exemplo de utilização de ação direta de inconstitucionalidade para fins exacionais: “Ainda que de modo inortodoxo, exemplo que se tem notícia de ação direta de inconstitucionalidade com a finalidade de aumentar a arrecadação de tributos é a que foi movida pelo Procurador-Geral da República, colimando a declaração de inconstitucionalidade da Lei n.º 8.200/1991, a pedido dos governadores dos Estados do Rio Grande do Sul, Sergipe, Piauí, Alagoas, Paraíba e Pernambuco. Referida norma [...] veicula benefício aos contribuintes ao reconhecer a impropriedade da aplicação do Bônus do Tesouro Nacional para a correção do balanço das empresas no ano de 1990, em face de sua defesagem em relação ao Índice de Preços e Custos, o que causou grande distorção na apuração do imposto de renda a pagar [...]. A questão foi trazida [...] por governadores de diversos Estados, pois uma diminuição na arrecadação de IR pela União implicava direta diminuição na arrecadação do AIR (Adicional do Imposto de Renda), de competência dos

As ações antiexacionais, de sua parte, são: (i) o mandado de segurança e a ação cautelar, ambos remédios de proteção do contribuinte em relação a dano iminente decorrente de atividade fiscal; (ii) os embargos à execução fiscal, a ação anulatória de débito fiscal e a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, todas voltadas a obstar a execução forçada dos bens do contribuinte / devedor e a desconstituir ou impedir a formalização de relação jurídico-tributária (ou mesmo fulminar sua juridicidade por inteiro); (iii) a ação de repetição de indébito, que tem como objetivo obter do Fisco a devolução de tributo indevidamente recolhido; (iv) a ação direta de inconstitucionalidade, a ação declaratória de constitucionalidade e a ação direta de inconstitucionalidade por omissão, todas voltadas a dirimir coletivamente e com eficácia *erga omnes* controvérsias sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma tributária, seja para retirar a eficácia da norma exacional, seja para garantir a eficácia de norma que veicule benefício fiscal; (v) o mandado de injunção, ação apropriada para solicitar ao Poder Judiciário a emissão de norma individual que supra omissão legislativa para possibilitar ao cidadão o exercício de direitos, liberdades ou prerrogativas constitucionais de ordem tributária.⁷

As ações tributárias também são classificadas em próprias e impróprias conforme haja ou não regramento próprio / autônomo para determinada espécie de ação. Neste sentido, são consideradas ações próprias: a execução fiscal e os embargos à execução fiscal, a medida cautelar fiscal. São consideradas impróprias as demais.⁸

Estados” (MARINS, *op. cit.*, p.449, nr. 41). Discordamos pontualmente do autor, no entanto, quando ele situa a ação popular no âmbito das ações destinadas a dirimir “definitiva e coletivamente, buscando pronunciamento judicial com eficácia *erga omnes*, as controvérsias sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma tributária, com a finalidade de garantir a arrecadação de tributos” (MARINS, *op. cit.*, p.449). Nossa discordância se dá em virtude de haver a possibilidade de manejo de ação popular exacional que não se arvora em argumento de inconstitucionalidade de determinada norma ou conjunto de normas tributárias.

⁷ Cf. MARINS, *op. cit.*, p.450-451.

⁸ Cf. MARINS, *op. cit.*, p.451-452. O mandado de segurança possui regramento próprio, a Lei n.º 12.016/2009 (“Lei do Mandado de Segurança”, ou “LMS”), mas não é uma ação de cunho exclusivamente fiscal ou tributário. Por isso não seria incorreto deixar de relacioná-lo entre as ações próprias.

2.3. Aplicação do NCPC às ações tributárias próprias

O capítulo II do Livro I do NCPC cuida da aplicação das normas processuais e dispõe: que a jurisdição civil será regida pelas normas processuais brasileiras, ressalvadas as disposições específicas previstas em tratados, convenções ou acordos internacionais de que o Brasil seja parte; que a norma processual não retroagirá e será aplicável imediatamente aos processos em curso, respeitados os atos processuais praticados e as situações jurídicas consolidadas sob a vigência da norma anterior; que as normas do Código se aplicam supletiva e subsidiariamente aos processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos (arts. 13 a 15).⁹ A mesma lógica de aplicação foi afirmada pelo NCPC em relação aos procedimentos regulados em outras leis (art. 1.046, § 2º: “Permanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código”).

A ideia de aplicação subsidiária não é inteiramente nova. Desde a sua origem, a Lei n.º 6.830/1980 (“Lei da Execução Fiscal”, ou “LEF”) prevê, em seu art. 1º, que a execução judicial para cobrança da dívida ativa dos entes da federação e de suas autarquias “será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.” Na esteira deste dispositivo, o antigo CPC (CPC/1973) foi consistentemente utilizado como fonte subsidiária no âmbito da execução fiscal.

Subjaz à aplicação subsidiária a máxima de que a norma específica (regramento das ações tributárias próprias) prevalece em relação à norma geral, corolário típico dos sistemas jurídicos complexos, como destaca a Teoria Geral do Direito¹⁰, e expressamente incorporado ao

⁹ A aplicação supletiva se daria em caso de omissão parcial das normas processuais de diploma distinto, e a subsidiária em caso de omissão total. Cf., neste sentido, FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. “A aplicação subsidiária e supletiva do novo CPC ao processo tributário”. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017, p.319.

¹⁰ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico* [Teoria dell’ Ordinamento Giuridico]. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6 ed. Brasília: Editora UnB, 1995 [1982], p. 90 e seguintes. “[L]ei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma *species* do *genus*) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e

direito positivo brasileiro (*ex vi* art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Decreto-Lei n.º 4.657/1942).¹¹

A referida máxima faz com que normas do processo civil em geral só se apliquem à execução fiscal em caso de omissão¹² da LEF: se houver situação de aplicação conflituosa de norma da LEF e norma do diploma processual geral, prevalece a primeira pelo critério da especialidade. Se, por outro lado, houver norma do novo CPC que trate de execução fiscal e contrarie a LEF, sendo ambas normas válidas e constitucionalmente adequadas, a norma do novo CPC prevalecerá pela seguinte razão: será tão especial ou específica quanto a LEF, logo, o conflito se resolverá pelo critério temporal.¹³

a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. Verificada ou descoberta a diferenciação, a persistência na regra geral importaria no tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diferentes e, portanto, numa injustiça. Nesse processo de gradual especialização, operado através de leis especiais, encontramos uma das regras fundamentais da justiça, que é a do *sum cuique tribuere* (dar a cada um o que é seu). Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ela representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significaria paralisar esse desenvolvimento.” BOBBIO, *op. cit.*, p.96.

¹¹ Sobre o tema, ver também: LOBATO, Valter de Souza; BARROS, Mônica de. “Análise jurisprudencial sobre a aplicação subsidiária do CPC às execuções fiscais.” In: HENRIQUES, Guilherme de Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Rafael Frattari; LOBATO, Valter. *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2016, p.71-73; LOBATO, Valter; CONDE, Tiago Teixeira. “Impactos do CPC/2015 no Processo Tributário Administrativo e Judicial.” In: PERRUCI, Felipe Falcone; MAIA, Felie Fernandes Ribeiro; LEROY, Guilherme Costa. *Os Impactos do Novo CPC no Direito Empresarial*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2017, p.475-535.

¹² Aqui, tomamos o termo “omissão” para designar ponto que não tenha sido tratado explícita ou implicitamente pela LEF. Para ilustrar, no presente artigo cuidaremos adiante da questão do efeito suspensivo nos embargos à execução fiscal e argumentaremos que, embora a LEF não diga expressamente que o oferecimento dos embargos suspende a execução, é possível presumir a regra da suspensividade automática a partir dos seus arts. 19 e 24.

A questão da aplicação subsidiária do CPC às execuções fiscais “diz respeito apenas ao eventual conflito (ou omissão) entre a LEF e o CPC, pois, de resto, o Novo Código de Processo Civil será aplicado na sua inteireza, seja nas ações ordinárias do contribuinte contra exigências fiscais, seja no curso dos embargos à execução (produção de provas, recursos...), uma vez que tais aspectos não se encontram regulados na LEF, não havendo qualquer dúvida quanto à aplicação da lei processual geral” (LOBATO; BARROS, *op. cit.*).

¹³ Na mesma direção: “[É] certo que o NCPC é posterior a LEF, contudo, também é correto afirmar que esta última é lei especial, portanto, prevalece sobre o texto

Nos próximos tópicos, examinaremos como o NCPC se relaciona com a medida cautelar fiscal, com a execução fiscal e com os embargos à execução fiscal a partir de questões selecionadas.

2.3.1. Medida cautelar fiscal

A Lei n.º 8.397/1992 instituiu a possibilidade de medida cautelar fiscal. Parcialmente modificada pela Lei n.º 9.532/1997, a Lei n.º 8.397/1992 continua em vigor e permite que os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal, Municípios) e suas autarquias instaurem procedimento cautelar fiscal contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário sempre que este pratique atos que dificultem ou impeçam sua satisfação.¹⁴

A medida cautelar fiscal da Lei n.º 8.397/1992 sempre foi aplicada concomitantemente com o Código de Processo Civil. Na vigência

do NCPC, *exceto se este expressamente revogou a disposição legal então vigente*, o que não foi o caso.” (destaques em *itálico* nossos). LOBATO; BARROS, *op. cit.*, p. 72.

¹⁴ O art. 2º traz um rol exemplificativo de tais atos:

“Art. 2º A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

I - sem domicílio certo, intenta ausentar-se ou alienar bens que possui ou deixa de pagar a obrigação no prazo fixado;

II - tendo domicílio certo, ausenta-se ou tenta se ausentar, visando a elidir o adimplemento da obrigação;

III - caindo em insolvência, aliena ou tenta alienar bens; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

IV - contrai ou tenta contrair dívidas que comprometam a liquidez do seu patrimônio; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

V - notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento do crédito fiscal; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) deixa de pagá-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade; (Incluída pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) põe ou tenta por seus bens em nome de terceiros; (Incluída pela Lei n.º 9.532, de 1997)

VI - possui débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa, que somados ultrapassem trinta por cento do seu patrimônio conhecido; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

VII - aliena bens ou direitos sem proceder à devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em virtude de lei; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

VIII - tem sua inscrição no cadastro de contribuintes declarada inapta, pelo órgão fazendário; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

IX - pratica outros atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997).”

do CPC/1973, foi destacado, por exemplo, que a competência do mesmo juízo da execução fiscal estabelecida pelo art. 5º da Lei n.º 8.397/1992 deve ser lida à luz do art. 578 do antigo CPC, e que neste contexto é facultado ao Fisco escolher qualquer dos domicílios do réu ou ajuizar a ação “no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais resida o réu, ou, ainda, no foro da situação dos bens, quando a dívida deles se originar”; nas palavras do STJ, o Fisco possui “discrecionabilidade para ajuizar a execução em qualquer dos domicílios tributários do devedor”.¹⁵ O Novo Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/15) não prevê o processo cautelar como espécie processual autônoma, o que ensejou dúvidas a respeito de se a medida cautelar fiscal da Lei n.º 8.397/1992 continua válida ou não.

Em texto escrito em 2016, Diógenes Baleeiro Neto argumentou que a previsão de provimento tutelar em processo sincrético trazida pelo NCPC deve ser tida como regra geral, mas não significa proibição de alternativas diversas (como a da Lei n.º 8.397/1992). Evidência disso, sustentou o autor, é o próprio teor do art. 1.046, § 2º, do NCPC, segundo o qual “[p]ermanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código”.¹⁶

Está correto o entendimento segundo o qual a medida cautelar fiscal continua em vigor por todas as razões acima e, em especial, pela coerente aplicação dos pressupostos interpretativos fixados logo no início do presente tópico 3.

2.3.2. Execução fiscal e Embargos à Execução Fiscal

A execução fiscal é a ação de cobrança por excelência em matéria tributária, conquanto por meio dela o poder público possa também cobrar créditos não tributários (art. 2º, § 2º, da Lei n.º 6.830/1980 – “Lei da Execução Fiscal”, ou “LEF”). Através da execução fiscal, o poder público age como credor da dívida ativa

¹⁵ STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra ELIANA CALMON, REsp. 1.128.139, 2009; PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, sl. 547, 569.

¹⁶ BALEEIRO NETO, Diógenes. O NCPC e as medidas cautelares fiscais. *Dom Total*, 21 março 2016.

para constranger o devedor ao pagamento a partir de um título executivo próprio, a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Esta deve revestir-se de certeza e liquidez (arts. 2º, § 6º, e 3º, todos da LEF). Se por alguma razão a exigibilidade do crédito tributário a ela relativo estiver suspensa, a execução fiscal não poderá ser ajuizada ou, se já o tiver sido, deverá ser suspensa.¹⁷

Como já dito, o art. 1º da LEF prevê aplicação subsidiária do Código de Processo Civil à execução fiscal, o que significa que o diploma processual geral só se aplica no caso de omissão da lei especial. Entendimento diverso deve observar o ônus argumentativo respectivo: o afastamento do critério da especialidade depende da demonstração de que se aplica o critério hierárquico.

A seguir, trataremos de diferentes paralelos possíveis entre o NCPC e a LEF, reconhecendo desde já que a profusão de dispositivos do código processual seguramente resultará em outros e novos temas e questões a serem debatidos pela literatura e pela jurisprudência.

2.3.2.1. Local de proposição da execução fiscal

A LEF é silente quanto ao local de proposição da execução fiscal. A lei processual anterior previa que a execução deve ser proposta no foro do domicílio do réu, e, se não o tiver, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado (art. 578, *caput*, do CPC/1973). Ademais, previa que no caso de haver mais de um devedor a Fazenda Pública poderia escolher o foro de qualquer um deles, ou de qualquer dos domicílios do réu, prevendo ainda a possibilidade de a ação ser proposta no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida ou no foro da situação dos bens, quando a dívida deles se originar (art. 578, parágrafo único, do CPC/1973).

Neste quadro, naturalmente surgiram divergências. Considerando o que denominou ser uma regra básica de hermenêutica, o STJ afirmou que a hipótese do art. 578, *caput* tem prevalência em relação às hipóteses do parágrafo único do mesmo dispositivo. Além disso, sustentou que a competência deve ser estabelecida segundo a data da propositura da ação fiscal, e não a data do lançamento de crédito, por respeito ao art. 87 do CPC/1973.¹⁸

¹⁷ PAULSEN, *op. cit.*

¹⁸ STJ, 1ª Turma, REsp 818435/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 09/09/2008, publ. DJe 01/10/2008.

A nova lei processual tratou do local de proposição da execução fiscal no § 5º do art. 46, cujo caput estabelece o foro de domicílio do réu como regra para o local de proposição de ação fundada em direito pessoal ou em direito real sobre bens móveis. No citado § 5º, diz o NCPC: “A execução fiscal será proposta no foro de domicílio do réu, no de sua residência ou no do lugar onde for encontrado.” Ou seja, o dispositivo basicamente repete o que havia sido estabelecido pelo art. 578, caput, do CPC/1973.¹⁹

Se, por outro lado, houver norma do novo CPC que trate de execução fiscal e contrarie a LEF, sendo ambas normas válidas e constitucionalmente adequadas, a norma do novo CPC prevalecerá pela seguinte razão: será tão especial ou específica quanto a LEF, logo, o conflito se resolverá pelo critério temporal.

2.3.2.2. Demonstrativo do débito atualizado

Nos termos do art. 798, incisos I e II, do NCPC, na propositura da execução por quantia certa incumbe ao exequente, dentre outros, instruir a inicial com demonstrativo do débito atualizado até a data de propositura da ação e indicar os nomes completos do exequente e do executado e seus números de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. No caso da execução fiscal, o requisito sobre o valor do débito é ligeiramente distinto, e decorre dos arts. 2º da LEF e 202 do Código Tributário Nacional (CTN): o termo de inscrição da dívida ativa deve conter, dentre outros, o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos. Ademais, embora possa ocorrer, não é obrigatório indicar os dados mencionados do executado na petição inicial, uma vez que a CDA integra a ação.²⁰ Neste quadrante, aplicando os mesmos pressupostos fixados anteriormente, prevalecem os parâmetros normativos estabelecidos na lei especial.

¹⁹ Entre os parágrafos introdutórios do tópico 3, mencionamos como é possível que uma norma trazida pelo novo CPC trate especificamente da execução fiscal, e como, neste caso, ela passa a ser tão específica quanto as normas contidas na LEF. A norma que se depreende do § 5º do art. 46 ilustra bem a possibilidade.

²⁰ Cf., também sobre o tema, QUARTIERI, Rita. “Aspectos relevantes do processo de execução no novo CPC e sua aplicação na execução fiscal”. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017, p.644.

2.3.2.3. Citação do Executado

O art. 8º da LEF prevê que o executado será citado para pagar a dívida ou garantir a execução no prazo de 5 dias através de correio, via de regra, com aviso de recepção; ou por Oficial de Justiça ou por edital se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 dias. O NCPC, contudo, prevê que nos processos executivos o devedor será citado para pagar a dívida no prazo de 3 dias, via de regra, por Oficial de Justiça autorizado pelo mandado de citação para avaliar e penhorar os bens indicados pelo exequente ou indicados pelo executado e aceitos pelo juiz (art. 829, caput e parágrafos 1º e 2º, do NCPC).

Neste ponto também prevalece, pela aplicação do critério da especialidade, o parâmetro normativo estabelecido pela LEF.²¹

Quanto à possibilidade de citação por edital, a LEF foi interpretada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), inclusive em sede de recurso repetitivo²², no sentido de permitir tal modalidade apenas em último caso. Historicamente, esta linha jurisprudencial fundamentou-se numa “aplicação subsidiária” do CPC/1973, cujos arts. 221 e 224 (este último, particularmente, na redação dada pela Lei n.º 8.710/1993), em especial, sugerem uma ordem preferencial entre as diferentes modalidades de citação que, na visão do STJ, colocaria a citação por edital como possível apenas após o esgotamento de outros meios.²³

O art. 256 no NCPC estabelece que a citação por edital será feita quando desconhecido ou incerto o citando; quando ignorado, incerto ou inacessível o lugar em que se encontrar o citando; nos casos expressos em lei. Para Cianci e Megna, o dispositivo se aplica à execução fiscal por ausência de forma específica de aplicação da

²¹ No mesmo sentido: CIANCI, Mirna; MEGNA, Bruno Lopes. “A execução fiscal no novo Código de Processo Civil – Reflexos da aplicação subsidiária e a modernização do sistema – um trato de convivência”. In: SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de Souza; CUNHA, Leonardo Carneiro da (coords.). *Novo CPC e o Processo Tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p.307-308.

²² STJ, 1ª Seção, REsp 1.103.050-BA, Rel. Mil. Teori Zavascki, j. 25/03/2009, publ. DJe 06/04/2009. Também citado em: CIANCI; MEGNA, *op. cit.*, p.308.

²³ Neste sentido, ver a Súmula 414 do STJ: “A citação por edital na execução fiscal é cabível quando frustradas as demais modalidades”. E também: STJ, 2ª Turma, REsp 653.480/MG, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, publ. DJ 17.10.2005, p. 258; STJ, 2ª Turma, REsp 927999/PE, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 04/11/2008, publ. DJe 25/11/2008.

modalidade em questão.²⁴ No entanto, a LEF efetivamente estabeleceu que a hipótese da citação por edital é a de ausência de retorno do aviso de recepção no prazo de 15 dias (e, na já citada interpretação do STJ, a de frustração da citação por Oficial de Justiça), ou de ausência do país por parte do executado (art. 8º, inciso III e § 1º, da LEF). A lei especial também estabeleceu a forma: o edital contendo informações básicas sobre o processo e seu devedor deve ser afixado na sede do Juízo e publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 dias (art. 8º, inciso IV, da LEF).

2.3.2.4. Honorários advocatícios

A LEF não tratou do tema dos honorários advocatícios na citação. Diante disso, aplica-se o art. 827 do NCPC, que determina sejam fixados os honorários em dez por cento pelo juiz ao despachar a inicial. A posição segue a mesma *ratio* observada pela jurisprudência do STJ quanto ao art. 652-A do CPC/1973.²⁵

O § 1º do art. 827 do NCPC prevê redução do valor dos honorários no caso de integral pagamento no prazo de 3 dias, o que não muda em virtude de a LEF prever (art. 8º, *caput*) que o devedor será citado para pagar a dívida em cinco dias.²⁶ O prazo deve ser contado em dias úteis, pois como a LEF não disciplina a forma de contagem aplica-se ao feito, subsidiariamente, o parâmetro da lei processual geral (*ex vi* art. 219 do NCPC).

No âmbito da União, o antigo Decreto-lei n.º 1.025/1969 extinguiu a participação de servidores públicos na cobrança da dívida ativa deste ente, substituindo os honorários por uma taxa de 20%, paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos como renda da União (art. 1º). O Decreto-lei n.º 1.659/1977 permitiu redução da taxa à metade se o débito fiscal for pago antes do aforamento da execução (art. 3º). Esta taxa foi entendida como substitutiva da

²⁴ “[S]endo necessária a citação por edital e ausente qualquer forma específica, rege-se o rito pelo novo CPC, artigo 256, cujas hipóteses tratadas nos seus incisos I a III e parágrafos 1º a 3º regulamentam tais condições”. CIANCI; MEGNA, *op. cit.*, p.309.

²⁵ Sobre o tema: STJ, 2ª Turma, REsp 1.409.688/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 11/02/2014, publ. DJe 19/03/2014; QUARTIERI, *op. cit.*, p.646.

²⁶ CIANCI, Mirna; MEGNA, Bruno Lopes. *op. cit.*, p.306.

condenação do devedor em honorários advocatícios (cf. art. 3º do Decreto-lei n.º 1.645/1978 e Súmula n.º 168 do Tribunal Federal de Recursos), o que a coloca em conflito com o art. 85, § 19, do NCPC, segundo o qual “os advogados públicos perceberão honorários de sucumbência, nos termos da lei”.²⁷ Se aplicado o critério da especialidade, a antinomia se resolve em desfavor do art. 85, § 19, do NCPC, que deverá ser tido como aplicável aos demais entes, mas não aos advogados públicos da União.

2.3.2.5. Penhora e substituição da penhora

A LEF prevê que, para garantir a execução, o executado poderá efetuar depósito em dinheiro, oferecer fiança bancária ou seguro garantia, nomear bens à penhora segundo a ordem legal (dinheiro; título da dívida pública ou título de crédito; pedras e metais preciosos; imóveis; navios e aeronaves; veículos; móveis ou semoventes; direitos e ações; excepcionalmente, estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, plantações ou edifícios em construção) ou indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda (arts. 9º e 11º). A ordem mencionada é muito semelhante àquela do art. 835 do NCPC.

O art. 12 da LEF fixa intimação da penhora ao executado mediante publicação, no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou do auto de penhora. O dispositivo prevalece em relação ao NCPC, cujo art. 841, § 1º, fixa que a intimação se dá na pessoa do advogado ou, se não houver advogado constituído, na pessoa do executado pela via postal.²⁸

O parágrafo único do art. 848 do NCPC prevê que a penhora pode ser substituída por fiança bancária ou seguro garantia judicial desde que o valor supere em no mínimo 30% o valor a ser garantido. Embora haja, na literatura, quem defenda que o dispositivo seria aplicável às execuções fiscais²⁹, o dispositivo da LEF que cuida da substituição da penhora durante o processo (art. 15, *caput* e incisos) não traz semelhante exigência, o que equivale a dizer que a LEF permite

²⁷ CIANCI; MEGNA, *op. cit.*, p.306-307. Ver, também: QUEIROZ, Pedro Gomes de. “A influência do CPC/2015 na execução fiscal”. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017, p.500.

²⁸ No mesmo sentido, CIANCI; MEGNA, *op. cit.*, p.309.

²⁹ Cf. CIANCI; MEGNA, *op. cit.*, p.310-312.

a substituição da penhora sem a necessidade de acréscimo de 30% por parte do executado. Em síntese: o mesmo critério da especialidade afasta a aplicação do art. 848, parágrafo único, do NCPC.³⁰

Mas, claro, pelo mesmo parâmetro nada impede que disposições do NCPC possam ser aplicadas subsidiariamente quando complementam e não contrariam a sistemática da LEF, como pode ocorrer com o art. 805 do NCPC, que consagra o chamado princípio da menor onerosidade³¹ (já presente no art. 620 do CPC/1973³² e entendido como aplicável às execuções fiscais pela jurisprudência³³).

2.3.2.6. Penhora do faturamento da empresa

No âmbito do CPC anterior – especialmente a partir da modificação do art. 655, VII, promovida pela Lei n.º 11.382/2006 –, houve entendimento doutrinário e jurisprudencial a favor da possibilidade de penhora sobre o faturamento da empresa enquanto medida excepcional a ser aplicada somente na ausência de outros bens.³⁴

Ao tratar da relação entre o NCPC e a execução fiscal, Queiroz defende, em síntese, que (i) a Constituição e o NCPC consagraram o modelo cooperativo de processo, caracterizado pela cooperação

³⁰ No mesmo sentido: LOBATO; CONDE, *op. cit.*

³¹ A menor onerosidade permite que o devedor possa apresentar outros meios perante a execução, menos onerosos, desde que sejam eficazes.

³² Cf. CIANCI; MEGNA, *op. cit.*, p.312-313.

³³ Cf. STJ, 1ª Seção, REsp 1337790/PR (Recurso Repetitivo), Rel. Min. Herman Benjamin, j. 12/06/2013, publ. DJe 07/10/2013; STJ, 2ª Turma, Rel. Min. OG Fernandes, j. 28/03/2017, publ. DJe 03/04/2017. A jurisprudência do STJ indica ser aplicável o princípio, mas no sentido de o devedor ter o ônus de demonstrar a menor onerosidade *em concreto*.

³⁴ “A penhora do faturamento é viável, mas constitui medida excepcional, exigindo o exaurimento dos demais meios para a garantia do crédito exequendo. O entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre a admissibilidade da penhora sobre o faturamento foi reforçado pela entrada em vigor da Lei n.º 11.382/2006, que trouxe nova redação ao art. 655, VII, do CPC, incluindo o faturamento da empresa como bem passível de penhora.” PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p.371-372. Ver, também: STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1.187.671/SP, Rel. Min. Castro Meira, j. 17/05/2011, publ. DJe 02/06/2011; STJ, REsp 803.435/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, publ. DJ 18/12/2006; STJ, 2ª Turma, Resp 492.282/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, maio de 2003 (citados por PAULSEN; ÁVILA; SLIWKA, *op. cit.*, p.372, 407).

de todos os sujeitos processuais em prol da solução efetiva e célere do litígio para concluir que o princípio da cooperação; (ii) o princípio da cooperação – entendido como princípio constitucional implícito assentado nos princípios constitucionais da democracia, da solidariedade, do devido processo legal e do contraditório –, se aplica à execução fiscal por força da própria hierarquia jurídica; (iii) isso faz com que todos os dispositivos cooperativos do NCPC se apliquem à execução fiscal de maneira plena, não somente nos casos de omissão, mas também para adequá-la ao paradigma cooperativo; (iv) por isso, aplica-se à execução fiscal, *e.g.*, o art. 866 do NCPC, que permite a penhora de percentual de faturamento da empresa no caso de o executado não ter outros bens penhoráveis ou, tendo-os, esses forem de difícil alienação ou insuficientes para saldar o crédito executado.³⁵

É possível alcançar a mesma conclusão sem recorrer à premissa do paradigma cooperativo. Marins, *e.g.*, sustentou que a penhora sobre faturamento prevista no CPC anterior se aplicava às execuções fiscais por não haver previsão semelhante, nem colidente, na LEF.³⁶

³⁵ QUEIROZ, *op. cit.*, p.504-506.

³⁶ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p.709. Uma dificuldade desta linha argumentativa seria a de demonstrar que de fato não há conflito entre a LEF e a aplicação do CPC, pois: (i) o art. 11 da LEF estabelece uma ordem para a penhora que não inclui a hipótese do faturamento, e ainda lista, em seu § 1º, as situações em que “excepcionalmente” a penhora poderá recair (estabelecimento comercial, industrial ou agrícola; plantações ou edifícios em construção); (ii) diante disso, poder-se-ia argumentar que não é o caso de a LEF se omitir sobre a penhora em relação ao faturamento – seu silêncio seria sinal de que esta hipótese não é legalmente permitida. O STJ, no entanto, parece ter consolidado entendimento no sentido da relativização da ordem legal de penhora prevista no art. 11 da LEF, assim como da ordem prevista no próprio art. 655, do CPC; bem como de aplicação da penhora sobre faturamento às execuções fiscais (eventualmente discutindo apenas qual o percentual aceitável desta modalidade de penhora). Ver, neste sentido: STJ, 1ª Seção, EDcl nos EREsp 819.052/RS, j. 08.08.2007, publ. DJ 20/08/2007; STJ, 1ª Seção, EREsp 662.349/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, j. 10/05/2006, publ. DJ 09/10/2006; STJ, 1ª Turma, AgInt no AREsp 875198/RS, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 18/04/2017, publ. DJe 27/04/2017; STJ, 2ª Turma, REsp 1645867/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 07/03/2017, publ. DJe DJe 19/04/2017 (“A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona no sentido da possibilidade da incidência de penhora sobre o faturamento, desde que atendidos requisitos legais”) etc.

A aplicação da mesma lógica ao art. 866 do NCPC levaria à mesma conclusão, sem a necessidade de recurso ao argumento hierárquico estabelecido por Queiroz.

2.3.2.7. Arresto

O art. 7º, caput e inciso III, da LEF prevê que o despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar. A medida, como corretamente esclarece Quartieri³⁷, “tem por finalidade a apreensão antecipada de bens do executado, se ele não for encontrado para o ato de citação”.

A norma sobre correspondente matéria no NCPC – art. 830³⁸ – simultaneamente (i) não contraria a LEF e (ii) trata de detalhes não regulamentados pela lei especial. Por isso, aplica-se subsidiariamente à execução fiscal.³⁹

2.3.2.8. Meios expropriatórios

O NCPC fixa que a execução por quantia certa se realiza pela expropriação de bens do executado, i.e., adjudicação, alienação ou apropriação de frutos e rendimentos de empresa ou de estabelecimentos e outros bens (arts. 824 e 825). Antes de adjudicados ou alienados os bens, o executado pode remir a execução, pagando ou consignando o valor atualizado da dívida, acrescido de juros, custas e honorários advocatícios (art. 826). De sua parte, a LEF regulamentou, à sua maneira, a adjudicação e a alienação (arts. 23 e 24). A apropriação de frutos e rendimentos, contudo, não está prevista como meio de expropriação. O que há na LEF é a previsão de penhora sobre estabelecimentos industriais ou comerciais do executado (art. 11, § 1º).⁴⁰

³⁷ *Op. cit.*, p.651.

³⁸ “Art. 830. Se o oficial de justiça não encontrar o executado, arrestar-lhe-á tantos bens quantos bastem para garantir a execução. § 1º Nos 10 (dez) dias seguintes à efetivação do arresto, o oficial de justiça procurará o executado 2 (duas) vezes em dias distintos e, havendo suspeita de ocultação, realizará a citação com hora certa, certificando pormenorizadamente o ocorrido. § 2º Incumbe ao exequente requerer a citação por edital, uma vez frustradas a pessoal e a com hora certa. § 3º Aperfeiçoada a citação e transcorrido o prazo de pagamento, o arresto converter-se-á em penhora, independentemente de termo.”

³⁹ No mesmo sentido: QUARTIERI, *op. cit.*, p.651.

⁴⁰ Ver, também: QUARTIERI, *op. cit.*, p.655-656.

2.3.2.9. Execução e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica

A desconsideração da personalidade jurídica tem sido aplicada no direito tributário a partir do art. 50 do Código Civil⁴¹, alicerçada pela ideia de unidade do ordenamento e pela leitura e aplicação sistemática das normas jurídicas.⁴²

Ao normatizar um *incidente de desconsideração da personalidade jurídica* (IDPJ), o NCPC contribui para proteger garantias processuais no âmbito da desconsideração, que antes não tinha regulação minuciosa.⁴³ Nos termos do NCPC, em suma, a instauração do IDPJ: (i) poderá se dar a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo (133, caput), em qualquer fase do processo de

⁴¹ “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

⁴² Cf. BONITO, Rafael Frattari. “A aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal: defesa do contraditório e Novo Código de Processo Civil.” In: HENRIQUES, Guilherme de Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Rafael Frattari; LOBATO, Valter. *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2016, p.104, 109, 121. O tema também foi normatizado por diferentes dispositivos da legislação consumerista, ambiental e anticorrupção, como também registra Bonito (*ibid.*, p.105-106): “Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.” (Lei n.º 8.078/1990, “Código de Defesa do Consumidor”). “Art. 4º. Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente.” (Lei n.º 9.605/1998). “Art. 14. A personalidade jurídica poderá ser desconsiderada sempre que utilizada com abuso do direito para facilitar, encobrir ou dissimular a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei ou para provocar confusão patrimonial, sendo estendidos todos os efeitos das sanções aplicadas à pessoa jurídica aos seus administradores e sócios com poderes de administração, observados o contraditório e a ampla defesa.” (Lei n.º 12.846/2013, “Lei Anticorrupção”).

⁴³ “[O] novo Código de Processo Civil terá importante papel na defesa dos direitos dos contribuintes em relação ao tema abordado, pois formalizou o procedimento no qual pode ser utilizada a desconsideração da personalidade jurídica.” BONITO, *op. cit.*, p.107.

conhecimento, do cumprimento de sentença e da execução de título executivo extrajudicial (134, caput); (ii) depende do preenchimento dos pressupostos legais para descon sideração da personalidade jurídica (134, § 4º); (iii) é dispensada se a descon sideração da personalidade jurídica houver sido requerida na inicial, ocasião em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica (134, § 2º); (iv) via de regra, suspenderá o processo (134, § 3º). Instaurado o incidente, o sócio ou pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer provas no prazo de 15 dias (art. 135). Após a instrução, o incidente será resolvido por decisão interlocutória e, se acolhido o pedido de descon sideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente (arts. 136 e 137).

Uma questão importante diz respeito à aplicação ou não do IDPJ no redirecionamento da execução fiscal para terceiros.

O STJ tem decidido que, se o sócio estiver incluído na CDA, o redirecionamento da execução pode se dar mediante simples requisição da Fazenda Pública, cabendo ao sócio o ônus da prova de que não ficou caracterizada a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” (*ex vi* art. 135 do CTN)⁴⁴; e que se o sócio não tiver sido incluído na CDA, “a comprovação de que houve causa de transferência de responsabilidade caberia ao Fisco, que deve fazê-la como requisito essencial para a permissão do redirecionamento”.⁴⁵

No contexto delineado, como somente aquele que teve a oportunidade de participar da constituição administrativa do crédito pode

⁴⁴ Ver: STJ, 1ª Seção, REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, publ. DJe 01/04/2009 (sob o rito dos recursos repetitivos); AgRg no AREsp 448.816/SP, 2ª Turma, Rel. Ministro Humberto Martins, publ. DJe 7/3/2014; 2ª Turma, AgRg no REsp 1539860/SE, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 01/10/2015, publ. DJe 02/02/2016 (este último também citado por BONITO, *op. cit.*, p.112).

⁴⁵ BONITO, *op. cit.*, p.112. No consistente artigo de Rafael Frattari Bonito que nos serviu de referência para o tópico, o autor cita a seguinte decisão: STJ, 2ª Turma, AgRg no AREsp 677880/PI, Rel. Min. Humberto Martins, j. 13/05/2015 (“É pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que, não constando expressamente o nome dos sócios-gerentes como corresponsáveis tributários, não é cabível o redirecionamento automático da execução fiscal, sendo necessária a prova de indícios do cometimento, pelos sócios, de ato com excesso de poder, contrário à lei ou ao contrato social, ou mesmo à prova indiciária da dissolução irregular da empresa.”). No mesmo sentido desta, confira também: STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1.131.069/RJ, Rel. Min. Castro Meira, publ. DJe de 10/02/2011.

ser legitimamente incluído como coobrigado na CDA, é desnecessário instaurar o incidente em relação ao terceiro que dela conste. O coobrigado deverá ter a oportunidade ao contraditório na execução, ocasião na qual poderá questionar a legalidade do redirecionamento, se assim o desejar. Quanto ao terceiro que não constar da CDA, cabe à Fazenda Pública o ônus probatório da responsabilidade tributária: não faria sentido exigir o ônus no lançamento (art. 142 do CTN) e simultaneamente dispensá-lo na inclusão posterior de terceiro. Sendo assim, é adequado que o IDPJ seja adotado, garantindo o contraditório em relação ao pedido de redirecionamento, não havendo na LEF nenhum dispositivo que desaprovava a aplicação subsidiária do NCPC neste mister.⁴⁶

2.3.2.10. Oferecimento de embargos à execução fiscal

A LEF (art. 16) trata do prazo para o executado oferecer embargos à execução fiscal: trinta dias, contados, a depender do caso do depósito, da juntada da prova da fiança ou do seguro garantia ou da intimação da penhora. O dispositivo prevalece em relação ao art. 231, inciso II, do NCPC, segundo o qual o prazo começa da data de juntada aos autos do mandado cumprido, quando a citação ou a intimação for por oficial de justiça.⁴⁷

Como a LEF não traz norma sobre como os dias são contados, aplica-se subsidiariamente o NCPC, que em uma de suas inovações determinou como regra a contagem dos prazos processuais em dias úteis (art. 219 da lei processual).

O art. 16, § 1º, da LEF prevê que não são admissíveis embargos antes de garantida a execução. O art. 914 do NCPC, contudo, permite ao executado se opor à execução por meio de embargos independentemente de penhora, depósito ou caução. Neste contexto,

⁴⁶ Cf. BONITO, *op. cit.*, p.113-122. Neste ponto, registramos a seguinte nota: no caso de o fato que acarreta a responsabilidade tributária (*v.g.*, ato com excesso de poderes) ocorrer antes do lançamento, deve ele ser demonstrado pela Fazenda Pública em lançamento tributário, ainda que posterior, contra o responsável. Se, nesse caso, a prova puder ser feita diretamente no processo judicial, estará sendo ignorado todo e qualquer dispositivo do CTN que versa sobre constituição do crédito tributário, ampla defesa administrativa, suspensão da exigibilidade pelo processo administrativo e, principalmente, sobre decadência.

⁴⁷ Também neste sentido: QUEIROZ, *op. cit.*, p.522-524.

há na literatura⁴⁸ quem defenda a preponderância da norma da LEF em virtude do critério da especialidade. A questão, no entanto, não se resolve tão facilmente.

Na verdade, historicamente a exigência de prévia garantia do juízo para oposição dos embargos não decorre de particularidades da relação entre contribuinte e Fisco, mas, ao contrário, era manifestação da regra geral que então vigia quando a LEF foi elaborada e posta em vigência (e que seria modificada pela Lei n.º 11.382/2006). Com isso, com razão questiona-se o seu caráter de regra especial.⁴⁹ Ademais, antes mesmo do NCPC já havia decisões judiciais do STJ no sentido de a insuficiência da penhora não impedir o oferecimento de embargos, nem implicar sua suspensão ou extinção, por razões como a possibilidade legal de reforço posterior da penhora (art. 15, II, da LEF), a necessidade de garantia do princípio constitucional do contraditório⁵⁰ e a insuficiência patrimonial do devedor (fato que não pode servir como impedimento para o exercício do direito de defesa).⁵¹

⁴⁸ Cf. QUEIROZ, *op. cit.*, p.524.

⁴⁹ Cf., neste sentido, CUNHA, Leonardo José Carneiro da. Novas reflexões sobre os embargos à execução fiscal: desnecessidade de prévia garantia do juízo e casos de efeito suspensivo automático. *Revista Dialética de Direito Processual*, n.62, maio de 2008, p.57; PAULSEN; ÁVILA; SLIWKA, *op. cit.*, p.405-406. Por outro lado, a 2ª Turma do STJ chegou a desconsiderar este razoável entendimento, fazendo prevalecer a exigência de garantia mesmo com a revogação do art. 736 do CPC/1973 pela Lei 11.382/2006 (STJ, 2ª Turma, REsp 1.225.743/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 22/02/2011, publ. DJe 16/03/2011). Em desfavor desta linha interpretativa, o mesmo STJ, porém, exarou várias decisões admitindo o oferecimento ou prosseguimento dos embargos à execução fiscal em quadro de penhora insuficiente (citados, *v.g.*, no presente artigo na nota de rodapé imediatamente seguinte à corrente).

⁵⁰ Cf. STJ, 2ª Turma, AgRg nos EDcl no Resp 965.510/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 25/11/2008, publ. DJe 16/12/2008; STJ, 1ª Turma, REsp 739.137/CE, Rel. Min. Denise Arruda, j. 23/10/2007, publ. DJ 22/11/2007 p.190; STJ, 1ª Seção, REsp 1.127.815/SP, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24/11/2010, publ. DJe 14/12/2010 (citados por PAULSEN; ÁVILA; SLIWKA, *op. cit.*, p.406-407).

⁵¹ Sobre este último ponto, ver: STJ, 1ª Seção, Resp 1127815/SP [representativo de controvérsia], Rel. Min. Luiz Fux, j. 24/11/2010, publ. DJe 14/12/2010 (“A insuficiência de penhora não é causa bastante para determinar a extinção dos embargos do devedor, cumprindo ao magistrado, antes da decisão terminativa, conceder ao executado prazo para proceder ao reforço, à luz da sua capacidade econômica e da garantia pétrea do acesso à justiça. [...] [C]onquanto a insuficiência patrimonial do devedor seja justificativa plausível à apreciação dos embargos à execução sem que o executado proceda ao reforço da penhora, deve ser a mesma comprovada inequivocamente.”); e também PAULSEN;

2.3.2.11. Embargos à execução fiscal e efeito suspensivo

Conquanto a LEF não diga expressamente que o oferecimento dos embargos suspende a execução, é possível presumir a regra da suspensividade automática a partir dos artigos 19 e 24 da LEF, pois ela dá inteligibilidade à disciplina da ausência ou rejeição dos embargos aí contida.⁵² Esta regra, por decorrer da lei especial, prevalece em relação ao diploma processual geral.⁵³

Tratando do CPC/1973, porém, a 1ª Seção do STJ rejeitou esta linha interpretativa e terminou por decidir, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que se aplicam às execuções fiscais as disposições do diploma processual geral.⁵⁴ A citada decisão do STJ se deu no âmbito do CPC/1973, reconhecendo a aplicabilidade de seu art. 739-A, § 1º, praticamente replicado nos art. 919, §1º e 300 do NCPC, e que impõe, em síntese, duas condições principais à suspensividade dos embargos: probabilidade do direito e riscos de dano.⁵⁵

ÁVILA; SLIWKA, *op. cit.*, p.406 (“Caso o devedor não disponha de patrimônio suficiente para a garantia integral do crédito exequendo, cabe-lhe comprovar inequivocamente tal situação. Neste caso, dever-se-á admitir os embargos, excepcionalmente, sob pena de se violar o princípio da isonomia sem um critério de discrimen sustentável, eis que dar seguimento à execução, realizando os atos de alienação do patrimônio penhorado e que era insuficiente para garantir toda a dívida, negando ao devedor a via dos embargos, implicaria restrição dos seus direitos apenas em razão da sua situação de insuficiência patrimonial. Em palavras simples, poder-se-ia dizer que tal implicaria em garantir o direito de defesa ao “rico”, que dispõe de patrimônio suficiente para segurar o Juízo, e negar o direito de defesa ao “pobre”, cujo patrimônio insuficiente passaria a ser de pronto alienado para a satisfação parcial do crédito. Não trato da hipótese de inexistência de patrimônio penhorável pois, em tal situação, sequer haveria como prosseguir com a execução, que restaria completamente frustrada.”).

⁵² O art. 19 estabelece que, não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado para, em 15 dias, remir o bem, se a garantia for real, ou pagar os valores indicados na CDA; o art. 24, inciso I, por sua vez, permite à Fazenda Pública adjudicar os bens penhorados antes do leilão se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos.

⁵³ Para uma visão oposta, cf. QUEIROZ, *op. cit.*, p.524.

⁵⁴ REsp 1272827/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Primeira Seção, julgado em 22.05.2013, DJe 31.05.2013.

⁵⁵ Fazemos questão de frisar que discordamos do referido entendimento do STJ porque, como já dito, é possível presumir a regra da suspensividade

2.3.2.12. Reexame necessário nos embargos à execução fiscal e na exceção de pré-executividade

O instituto do reexame necessário surge sob o pressuposto de que determinadas causas, pela relevância dos bens jurídicos envolvidos, devem obrigatoriamente se submeter ao duplo grau de jurisdição.

O art. 496, inciso II, do NCPC prevê que está sujeita ao duplo grau de jurisdição “a sentença que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução fiscal”. O dispositivo reproduz o mesmo conteúdo do art. 475, inciso II, do CPC/1973.

O citado art. 496 abre uma seção intitulada “Remessa Necessária”, título que já foi criticado na literatura especializada sob o argumento de que não é a remessa pura e simples dos autos que se faz necessária, mas o efetivo reexame da contenda.⁵⁶

Construção doutrinária e jurisprudencial⁵⁷, a exceção de pré-executividade é petição simples, nos autos da execução fiscal, que não demande dilação probatória e que cuide de matéria conhecível de ofício pelo magistrado em epígrafe (normalmente, coisas como a ausência de uma ou mais condições da ação ou de algum pressuposto

automática a partir dos artigos 19 e 24 da LEF na medida em que ela dá inteligibilidade à disciplina da ausência ou rejeição dos embargos aí contida. Remetemos o leitor para a análise detida sobre o tema com a qual concordamos: BREYNER, Frederico Menezes; SANTIAGO, Igor Mauler. Inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil aos embargos à execução fiscal. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*. v. 55, 2009.

⁵⁶ Ver, neste sentido: MEDINA, José Miguel Garcia. *Novo Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 755; CABRAL, Luís Paulo Gandra Almeida Duque. “O Novo Código de Processo Civil e o Reexame Necessário”. In: HENRIQUES, Guilherme de Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Rafael Frattari; LOBATO, Valter. *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2016, p.289.

⁵⁷ “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória” (Súmula n.º 393 do STJ). Ver, também, PAULSEN, *op. cit.*, sl. 552 (“A exceção de pré-executividade constitui simples petição apresentada nos autos da execução fiscal apontando a ausência de alguma das condições da ação (como a ilegitimidade passiva), de pressuposto processual ou mesmo de causas suspensivas da exigibilidade ou extintivas do crédito que não demandem dilação probatória.”).

processual). No novo CPC, é identificada com a base legal constante dos arts. 525, § 11º e 803, parágrafo único.⁵⁸

Sob os desígnios da lei processual anterior, o STJ veio a decidir, dentre outros, que o reexame necessário se aplica por analogia à exceção de pré-executividade, mas somente quando a sentença rejeitar a impugnação da Fazenda Pública⁵⁹; e que, como a remessa de ofício somente alcança as sentenças, ela não abrangeria decisões interlocutórias como a que acolhe a exceção para extinguir, em parte, a execução fiscal (hipótese que demandaria impugnação fazendária via agravo).⁶⁰

Em direção similar à já apontada na literatura especializada⁶¹, entendemos que diante da virtual identidade entre os dispositivos do CPC/1973 e do NCPC quanto à matéria, não parece haver razões para que a jurisprudência construída no contexto do diploma anterior não deva ser levada em consideração nos casos sob a vigência da nova lei processual.

2.4. Aplicação do NCPC às ações tributárias impróprias

2.4.1. Delimitação da abordagem

Dentro da classificação adotada, que distingue as ações tributárias em próprias e impróprias, temos, no rol das primeiras, a execução

⁵⁸ “Art. 525. [...] § 11º. As questões relativas a fato superveniente ao término do prazo para apresentação da impugnação, assim como aquelas relativas à validade e à adequação da penhora, da avaliação e dos atos executivos subsequentes, podem ser arguidas por simples petição, tendo o executado, em qualquer dos casos, o prazo de 15 (quinze) dias para formular esta arguição, contado da comprovada ciência do fato ou da intimação do ato.”

“Art. 803. É nula a execução se: I - o título executivo extrajudicial não corresponder a obrigação certa, líquida e exigível; II - o executado não for regularmente citado; III - for instaurada antes de se verificar a condição ou de ocorrer o termo. Parágrafo único. A nulidade de que cuida este artigo será pronunciada pelo juiz, de ofício ou a requerimento da parte, independentemente de embargos à execução.”

⁵⁹ STJ, AgRg no AgRg no AgRg no AREsp 338583/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 06/10/2015, publ. DJe 03/02/2016.

⁶⁰ STJ, REsp 1460980/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 24/02/2015, publ. DJe 03/03/2015.

⁶¹ Ver, neste sentido: CABRAL, *op. cit.*, p.289 (pontuando que, no caso da exceção de pré-executividade, “não se vislumbra qualquer motivo para modificar o entendimento doutrinário de que tal hipótese [o reexame necessário previsto do art. 475 do código processual civil] abarca também as sentenças que julguem Exceção de Pré-Executividade”).

fiscal (e os embargos à execução) e a ação cautelar fiscal, e, no rol das segundas, uma plêiade ampla que inclui ações constitucionais em geral (ação direta de inconstitucionalidade, ação direta de inconstitucionalidade por omissão, ação declaratória de constitucionalidade, ação popular, mandado de injunção), o mandado de segurança em particular (previsto constitucionalmente no art. 5º, LXIX, e normatizado em detalhe pela LMS), bem como as ações ordinárias (ação anulatória de débito fiscal, a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ação de repetição de indébito).

Naturalmente, a abordagem exaustiva, que já não seria possível levando-se em conta somente as ações próprias e as circunstâncias espaciais de um capítulo de livro, é ainda mais claramente inatingível em relação às ações impróprias. Isso não nos furta a responsabilidade de abordar, em bom número, pontos importantes em meio às ações mencionadas. A escolha foi a de tratar especificamente do mandado de segurança, seja por ser uma das ações mais frequentemente utilizadas em matéria tributária; seja por ter lei própria (o que torna a reflexão sobre a aplicação do NCPC mais interessante ou particularmente desafiadora).

2.4.2. NCPC e o mandado de segurança em matéria tributária

Regulado por lei própria (a LMS) e pela lei processual geral, o mandado de segurança é frequentemente utilizado em matéria tributária, em diversas situações que incluem: o mandado de segurança preventivo, anterior à formalização do crédito tributário, com base, *v.g.*, na inconstitucionalidade ou na ilegalidade de parâmetro normativo que o agente fiscal esteja obrigado a cumprir, de prática reiterada do Fisco, de resposta a consulta, dentre outras possibilidades; o mandado de segurança contra lançamento; o *writ* que visa à compensação; o que se insurge contra a negativa de expedição de certidão negativa de débitos fiscais (ou positiva com efeitos de negativa); dentre outros.⁶²

Seu amplo espectro de aplicação, seu rito célere e a ausência de condenação em ônus sucumbenciais tornam esta uma das ações mais utilizadas no direito tributário, o que, como já dito, justifica a escolha de delimitação. Sobre o NCPC e o mandado de segurança, selecionamos quatro temas, expostos em seguida.

⁶² PAULSEN, *op. cit.*, sl. 554-556.

2.4.2.1. Tutela cautelar e natureza jurídica da liminar em mandado de segurança

Ainda no âmbito do diploma processual anterior, houve quem defendesse que o mandado de segurança teria natureza de ação cautelar por haver, na LMS (art. 7º), a possibilidade de concessão de medida liminar. Para esta corrente, se aplica ao mandado de segurança o art. 804 do CPC/1973 (que afirma ser lícito ao juiz conceder liminarmente a medida cautelar *inaudita altera pars*). No entanto, embora a liminar no mandado de segurança e a liminar na ação cautelar sejam, ambas, medidas provisórias, não há identidade técnica entre elas: uma antecipa a sentença a ser proferida na mesma ação, e a outra se dá no contexto de uma ação “cujo fim é o de assegurar o resultado prático de outra”; “toda medida cautelar é provisória, mas nem toda medida provisória tem natureza cautelar.”⁶³

O NCPC modificou bastante a tutela cautelar: como já dito, o novo diploma não prevê o processo cautelar como espécie processual autônoma. Com isso, o pedido cautelar passa a ter como fim assegurar o resultado prático de outro pedido deduzido no mesmo processo. A conclusão, contudo, permanece a mesma: a tutela acautelatória continua não tendo o conteúdo prático antecipatório da sentença que será proferida na mesma ação, presente na liminar em mandado de segurança.⁶⁴

2.4.2.2. Requisitos formais para a impetração do writ

O art. 6º, *caput*, da LMS apregoa que, para ser admissível, o mandado de segurança deve cumprir os requisitos estabelecidos na lei processual. No CPC/1973, tais requisitos correspondiam aos dispositivos que regulavam as condições formais da petição inicial – arts. 39, 282 e 283.

O NCPC disciplina a questão de forma similar, sendo pontuais as diferenças, inovações ou questões de destaque, como: a petição inicial

⁶³ Cf. MARINS, *op. cit.*, p.543. “A primeira (liminar em ação cautelar) tem como escopo assegurar a operatividade de uma ação principal em curso ou a ser ulteriormente proposta, conforme se tratar de ação cautelar antecedente (preparatória) ou incidente. A segunda (liminar em mandado de segurança) tem conteúdo prático antecipatório da sentença a ser proferida na mesma ação” (*Ibid.*).

⁶⁴ Cf. MARINS, *op. cit.*, p.543-544.

não será indeferida pela falta de informações relativas à qualificação do réu se for possível sua citação; o demandante pode requerer ao juiz as diligências necessárias à obtenção dessas informações sobre o réu; se for necessária a emenda da petição inicial, a nova lei processual determina, de modo expresse, que ao juiz cabe indicar o que deve ser corrigido ou completado com precisão (cf. arts. 319 e 321 do NCPC).⁶⁵

2.4.2.3. Liminar no writ, tutela antecipada e tutela de urgência

Em seu art. 5º, inciso LXIX, a Constituição prevê a concessão de mandado de segurança “para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data” – escopo repetido pelo art. 1º da LMS. Em seu art. 7º, inciso III, a LMS prevê a possibilidade de o juiz, no despacho da inicial, ordenar a suspensão do ato tido como coator “quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida” pretendida. Por isso, há na literatura quem distinga entre os requisitos constitucionais para a concessão definitiva da ordem (que exigem direito líquido e certo) e os requisitos legais para a concessão provisória, antecipatória, liminar, da ordem (que exigiriam a plausibilidade do direito alegado – “fundamento relevante” –, além, é claro, do perigo de dano).⁶⁶

Na prática, os dois requisitos tendem a ser examinados em conjunto e de tal forma que nos casos onde o direito alegado tem particular força de persuasão há um juízo mais flexível a respeito do perigo de dano e, nos casos em que o perigo de dano é iminente, há um juízo mais flexível a respeito da plausibilidade do direito alegado. Como no direito tributário há prerrogativas e privilégios

⁶⁵ Cf. MARINS, *op. cit.*, p.552-553.

⁶⁶ MARINS, *op. cit.*, p.556-557. O art. 273 do diploma processual anterior, nos termos dados pela Lei n.º 8.952/1994, permitiu ao juiz, a requerimento da parte, antecipar os efeitos da tutela pretendida, dentre outros, desde que se convencesse da verossimilhança da alegação e desde que houvesse fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação. A partir daí, tornou-se mais clara a natureza antecipatória da própria liminar em mandado de segurança. O NCPC, analogamente, permite a concessão de tutela “quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo” (art. 300, *caput*), regime comparável àquele da medida liminar em mandado de segurança no que tange aos requisitos da tutela em questão. Cf. MARINS, *op. cit.*, p.557-558.

específicos do Fisco, uma forma de reequilibrar a relação jurídica entre Fisco e contribuinte residiria em reconhecer a existência de perigo de dano na própria possibilidade de cobrança direta (ajuízamento da execução fiscal; constrição patrimonial em execução já ajuizada) e indireta (negativa de certidão de regularidade, protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa, inscrição em cadastro de inadimplentes etc.) do crédito tributário, dados os efeitos que daí podem decorrer (como óbices à participação de certames públicos, à celebração de negócios jurídicos, à contração de empréstimos, ao desembaraço de mercadorias...).⁶⁷

Na LMS, foi facultado ao juiz “exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica” (art. 7º, inciso III). A origem desta exigência, como defende Marins, parece se relacionar com uma aplicação indevida dos arts. 799 e seguintes do CPC/1973, que cuidavam das medidas cautelares. Já no âmbito da lei processual anterior, a exigência foi tida como tecnicamente incorreta e inconstitucional porque a caução nas medidas cautelares se justifica como meio de ressarcir os danos que o requerido possa vir a sofrer, ao passo que no mandado de segurança o que se discute é a violação pública de um direito líquido e certo do indivíduo, ou seja, não há que se falar aí em contracautela para ressarcimento de danos.⁶⁸

No contexto da tutela de urgência, que pode ser tanto acautelatória quanto antecipada, o NCPC também previu a exigência de caução real ou fidejussória idônea como contracautela para ressarcimento de danos, mas permitiu o afastamento da exigência no caso de a parte ser economicamente hipossuficiente e não puder atendê-la (art. 300, § 1º).⁶⁹ Independentemente da mudança, segue válida a tese de que a exigência de caução e congêneres em mandado de segurança carece

⁶⁷ Aqui, remetemos o leitor ao artigo de Frederico Breyner, também publicado na presente obra.

⁶⁸ MARINS, *op. cit.*, p.562-563. No mesmo sentido, as seguintes decisões judiciais (citadas em MARINS, *op. cit.*, p.569-570): TRF 3ª Região, 3ª Turma, AI 2001.03.00.032907-3, Rel. Cecília Marcondes, 18/08/2004; STJ, 1ª Turma, RMS 12.454/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ 30/09/2002 p.157; STJ, 2ª Turma, REsp 222.838/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 18/02/2002 p.289; STJ, 2ª Turma, RMS 324/SP, Rel. p/ o acórdão Min. José de Jesus Filho, DJ 22/11/1993 p. 24.922.

⁶⁹ MARINS, *op. cit.*, p.564.

de sentido⁷⁰, complementada pelos seguintes pontos a respeito das tutelas em matéria tributária⁷¹:

I. Em direito tributário, é virtualmente impossível que uma tutela provisória seja irreversível, como ilustram duas das situações mais recorrentes: a tutela que suspende a exigibilidade do crédito tributário (evidentemente reversível, pois não afeta a validade do crédito nem impede sua constituição por lançamento caso este ainda não tiver ocorrido); a tutela que garante a certidão de regularidade e impede medidas indiretas de cobrança sem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

II. A tutela antecipada para suspender a exigibilidade do crédito tributário não traz em si qualquer possibilidade de dano, pois apenas impede provisoriamente que a Fazenda adote medidas diretas ou indiretas de cobrança.

III. A tutela para antecipação de garantia do crédito tributário para fins de obtenção de certidão de regularidade fiscal, em particular, é tida erroneamente como acautelatória (no CPC anterior, decorria de ação cautelar preparatória; no CPC atual, se consubstancia como tutela cautelar provisória requerida em caráter antecedente). Na verdade, a decisão que defere a tutela, ao garantir ao contribuinte o direito à certidão de regularidade fiscal, tem natureza antecipatória: antecipa parcialmente um efeito da tutela final pretendida. Também aqui não há possibilidade de dano.

2.4.2.4. Efeitos da sentença no mandado de segurança

O art. 14, *caput* e parágrafos 1º a 3º, da LMS prevê: que da sentença que denegue ou conceda o mandado cabe recurso de apelação; que a sentença que conceder a segurança está obrigatoriamente sujeita ao duplo grau de jurisdição; que o direito de recorrer também se estende à autoridade coatora; por fim, que a sentença que conceder

⁷⁰ “Não se trata [no mandado de segurança] de mera pessoa jurídica, como se de relações privadas se tratasse – mas pessoa jurídica que alberga “autoridade” capaz de agir ilegalmente e com abuso de poder. Não se cuida aqui da mera disciplina de relações jurídicas econômicas que se traduzem em cifras; trata-se da disciplina de proteção constitucional do indivíduo em face do Estado, que não pode ser livremente empecida por exigências pecuniárias ou assemelhadas.” MARINS, *op. cit.*, p.564.

⁷¹ Trabalhados em detalhe no já citado artigo de Frederico Breyner, também publicado na presente obra.

o mandado pode ser executada provisoriamente, salvo nos casos em que for vedada a concessão de medida liminar.

O duplo grau de jurisdição também foi tratado pela lei processual anterior (art. 475 do CPC/1973) e é regulado pela lei processual atual (art. 496 do NCPC). Em ambos os casos, é afirmado que a sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição não produz efeito senão depois de confirmada pelo tribunal.

Pela prevalência da norma especial em relação à norma geral, o duplo grau de jurisdição, no caso do mandado de segurança, decorre da – e é regulado pela – normativa do art. 14 da LMS. Com isso, a sentença já produz efeitos, mesmo antes de confirmada – se o for – pelo tribunal.⁷²

Uma dúvida de particular importância⁷³ concerne ao caso de mandado de segurança em matéria tributária cuja sentença tenha revogado medida liminar ao denegar a segurança: em semelhante contexto, é possível que a apelação apresentada pelo contribuinte seja recebida com efeito suspensivo, tendo assim o condão de restabelecer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário?

A LMS não menciona expressamente em quais efeitos a apelação será recebida, mas ao apregoar, como já visto, que a sentença poderá ser executada provisoriamente (art. 14, § 3º), dá a entender que, via de regra, a apelação é recebida somente com efeito devolutivo (com a também já citada exceção dos casos em que for vedada a concessão de medida liminar).

A lei processual anterior dispunha que a apelação deve ser recebida somente em seu efeito devolutivo quando decidir o “processo cautelar” (art. 520, inciso IV) (o que se aplicaria à decisão antecipatória apenas por analogia), enquanto o NCPC prevê que “começa a produzir efeitos imediatamente após a sua publicação a sentença que confirma, concede ou revoga tutela provisória” (art. 1.012, § 1º, inciso V). O STJ, porém, já decidiu que a apelação pode ser recebida de modo a suspender os efeitos da sentença se o relator, exercendo o poder geral de cautela, considerar presentes os requisitos de relevante fundamentação e perigo de dano.⁷⁴

⁷² No mesmo sentido: MARINS, *op. cit.*, p.579.

⁷³ *Op. cit.*, p.580 *et seqs.*

⁷⁴ MARINS (*op. cit.*, p.582-583) cita os seguintes casos: STJ, 1ª Turma, REsp 727.685/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 27/03/2006 p.190; STJ, 2ª Turma, REsp 817.848/BA, Rel. Min. Carlos Fernando Mathias, DJe 09/06/2008.

Ainda assim a dúvida colocada (saber se a apelação recebida com efeito suspensivo restabelece ou não a suspensão do crédito tributário) permanece, havendo duas correntes rivais: uma que entende que a apelação assim recebida resulta na restauração da liminar revogada porque, afinal, suspende os efeitos da sentença de improcedência do pedido; outra corrente que defende que a medida liminar não se restabelece por ter sido objeto de decisão interlocutória, e não de sentença.⁷⁵

O NCPC, em seu art. 299, parágrafo único, prevê a possibilidade recursal de requerimento de tutela provisória ao órgão jurisdicional competente para apreciar o mérito, e foi interpretado como base legal para que a medida liminar possa ser restabelecida, especialmente quando necessária ao resultado útil do processo.⁷⁶

2.5. Observações conclusivas

Ao longo do artigo, procuramos cumprir com exatidão o que anunciamos na introdução: a apresentação de um número de situações mais ou menos controversas dentro das tantas possibilidades de aplicação direta ou subsidiária do novo CPC às ações tributárias. Há muitos outros problemas, situações e questões a serem analisados dentro do mesmo tema, como sugere a pluralidade de assuntos já discutidos em algumas das obras sobre o NCPC (mencionadas no tópico 1 acima) e, mais do que isso, toda a tradição, de existência evidente para os cultores e estudiosos do Direito brasileiro, de litigiosidade e de disputas jurisprudenciais e doutrinárias sobre o sentido e o alcance das normas e sobre conflitos normativos e lacunas, em geral; assim como a espantosa complexidade da legislação tributária, em particular.⁷⁷

⁷⁵ MARINS, *op. cit.*, p.583.

⁷⁶ Cf. MARINS, *op. cit.*, p.583-584.

⁷⁷ É interessante notar como que, na litigiosidade em geral ou na complexidade da legislação tributária em particular, o Brasil não parece ter par no mundo. Evidências disso são, *v.g.*, o fato de o país ter alcançado a insólita marca de cem milhões de processos em tramitação na Justiça (dados do CNJ relativos ao ano de 2014); além de ser o país que mais horas exige do contribuinte para o cálculo e pagamento de tributos numa relação de 189 países (de longe, o pior: exige praticamente 2,5 vezes mais tempo que o segundo pior). Cf., respectivamente: CARDOSO, Maurício. Brasil atinge a marca de 100 milhões de processos em tramitação na Justiça. *Consultor Jurídico*, 15 de setembro de 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-set-15/brasil-atinge-marca-100-milhoes-processos-tramitacao>>. Acesso em 19 abr. 2017. PRICEWATERHOUSECOOPERS.

O NCPC foi apresentado como medida para atacar, dentre outros, o problema da insegurança jurídica e frequente falta de solução célere de controvérsias, diretamente relacionado ao grande número de processos, de questões judicializadas. No entanto, o Direito não é a lei, nem a lei como pensada por quem a criou, mas a lei vivida, aplicada, reaplicada, interpretada e reinterpretada pela comunidade de juristas a partir de problemas que não podem ser inteiramente antecipados pelos criadores da lei. Há um dado adicional que coloca as chances de êxito do NCPC jamais em xeque, mas sob reserva: mesmo com as alterações que havia sofrido ao longo dos anos, o código antigo teve considerável sobrevida e, com ela, ao menos em parte seu conteúdo foi assentado depois de muitas batalhas na literatura especializada e nas instâncias judiciais. Uma lei nova não goza desta vantagem.

Não queremos aqui dispensar sumariamente aquilo que na nova lei parece ser conducente a mais segurança jurídica e celeridade e a eventual desafoamento do Poder Judiciário, nem ignorar que com o tempo ocorrerá com o NCPC, crescentemente, o assentamento semântico necessário para maior segurança das relações e expectativas. Mas, ao enfrentarmos o tema que nos coube, não poderíamos deixar de concluir com uma mensagem de otimismo *ponderado*: a proliferação de celeumas interpretativas impõe dificuldades sérias à realização dos fins mencionados.

Referências

BALEEIRO NETO, Diógenes. O NCPC e as medidas cautelares fiscais. *Dom Total*, 21 março 2016.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico* [Teoria dell' Ordinamento Giuridico]. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Rev. Técnica Claudio De Cicco. 6 ed. Brasília: Editora UnB, 1995 [1982].

BONITO, Rafael Frattari. “A aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal: defesa do contraditório e Novo Código de Processo Civil.” In: HENRIQUES, Guilherme de Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Rafael Frattari; LOBATO, Valter. *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016.

BREYNER, Frederico Menezes; SANTIAGO, Igor Mauler. Inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil aos embargos à execução

Paying Taxes 2014: The global picture – A comparison of tax systems in 189 economies worldwide. S.d.: PwC/World Bank, 2014.

fiscal. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*. v. 55, 2009.

BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017.

CABRAL, Luís Paulo Gandra Almeida Duque. “O Novo Código de Processo Civil e o Reexame Necessário”. In: HENRIQUES, Guilherme de Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Raphael Frattari; LOBATO, Valter. *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2016.

CARDOSO, Maurício. Brasil atinge a marca de 100 milhões de processos em tramitação na Justiça. *Consultor Jurídico*, 15 de setembro de 2015.

CIANCI, Mirna; MEGNA, Bruno Lopes. “A execução fiscal no novo Código de Processo Civil – Reflexos da aplicação subsidiária e a modernização do sistema – um trato de convivência”. In: SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de Souza; CUNHA, Leonardo Carneiro da (coords.). *Novo CPC e o Processo Tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). *O novo CPC e o seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. Novas reflexões sobre os embargos à execução fiscal: desnecessidade de prévia garantia do juízo e casos de efeito suspensivo automático. *Revista Dialética de Direito Processual*, n.62, maio de 2008.

FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. “A aplicação subsidiária e supletiva do novo CPC ao processo tributário”. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Raphael Frattari; LOBATO, Valter. *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2016.

LOBATO, Valter de Souza; BARROS, Mônica de. “Análise jurisprudencial sobre a aplicação subsidiária do CPC às execuções fiscais.” In: HENRIQUES, Guilherme de Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Raphael Frattari; LOBATO, Valter. *Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2016.

_____.; CONDE, Tiago Teixeira. “Impactos do CPC/2015 no Processo Tributário Administrativo e Judicial.” In: PERRUCCI, Felipe Falcone; MAIA, Felie Fernandes Ribeiro; LEROY, Guilherme Costa. *Os Impactos do Novo CPC no Direito Empresarial*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2017.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial* (atualizado de acordo com o Novo Regimento Interno do CARF e com o Novo Código de Processo Civil). 9 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MEDINA, José Miguel Garcia. *Novo Código de Processo Civil Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. *Curso de Direito Tributário Completo*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Paying Taxes 2014: The global picture – A comparison of tax systems in 189 economies worldwide*. S.d.: PwC/World Bank, 2014.

QUARTIERI, Rita. “Aspectos relevantes do processo de execução no novo CPC e sua aplicação na execução fiscal”. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017.

QUEIROZ, Pedro Gomes de. “A influência do CPC/2015 na execução fiscal”. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo Tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017.

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de Souza; CUNHA, Leonardo Carneiro da (coords.). *Novo CPC e o Processo Tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.