

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO – UNDB
CURSO DE DIREITO

ANTÔNIA VERÔNICA DA SILVA GONÇALVES

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA EXECUÇÃO FISCAL: uma análise crítica do
Resp. nº 1.340.553/RS de 2018 em face do princípio da supremacia do interesse público

São Luís

2022

ANTÔNIA VERÔNICA DA SILVA GONÇALVES

**A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA EXECUÇÃO FISCAL: uma análise crítica do
Resp. nº 1.340.553/RS de 2018 em face do princípio da supremacia do interesse público**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em
Direito do Centro Universitário Unidade de Ensino
Superior Dom Bosco como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Orientadora: Prof^a. Dra. Josanne Cristina Ribeiro Ferreira
Façanha

São Luís

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Centro Universitário – UNDB / Biblioteca

Gonçalves, Antônia Verônica da Silva

A prescrição intercorrente na execução fiscal: uma análise crítica do resp. nº 1.340.553/rs de 2018 em face do princípio da supremacia do interesse público / Antônia Verônica da Silva Gonçalves. — São Luís, 2022.

85 f.

Orientador: Profa. Dra. Josanne Cristina Ribeiro Ferreira Façanha
Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2022.

1. Construção patrimonial. 2. Execução. 3. Interrupção. 4. Inércia. 5. Prescrição. I. Título.

CDU 347.952:336.2

ANTÔNIA VERÔNICA DA SILVA GONÇALVES

A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NA EXECUÇÃO FISCAL: uma análise crítica do
Resp. nº 1.340.553/RS de 2018 em face do princípio da supremacia do interesse público

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em
Direito do Centro Universitário Unidade de Ensino
Superior Dom Bosco como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Aprovado em 07/12/2022.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Josanne Cristina Ribeiro Ferreira Façanha (Orientadora)

Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Prof. Me. Alexandre de Sousa Ferreira

Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Adv. Esp. Clauzer Mendes Castro Pinheiro

Membro externo

Dedico a minha família.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me fortalecer na caminhada até aqui e por todas as vezes em que pensei em desistir e ele me mostrou milhões de motivos para continuar e concluir mais esta etapa da vida, que me permitiu viver tudo no tempo certo.

A minha família, especialmente a Vera Lucia da Silva Gonçalves, minha querida mãe, a quem devo toda essa conquista, pois se manteve forte e guerreira e nunca mediu esforços para que eu realizasse este sonho.

A minha querida Avó, que, mesmo distante, me colocou em suas orações e ofereceu em dobro todo seu carinho e proteção.

Ao meu grande amor, Junior Mendes, por todo apoio emocional e intelectual. Por todas as vezes em que acreditou em mim quando eu já não acreditava mais e por me fazer ser mais dedicada ao meu sonho.

Aos amigos que cultivei na UNDB, especialmente a Iracema Matos e Dhyovana Maria, por todo conhecimento compartilhado, pelo apoio emocional, pela motivação e até pelas intrigas.

Aos meus amigos do estágio na Procuradoria da Fazenda Nacional, em especial ao grupo composto por Laryssa Faria, Maria Vitória Araújo, Isadora Lage e Dra. Dara Nabate, por todo apoio emocional, jurídico e acadêmico.

A todos os meus amigos que de alguma forma contribuíram para que eu chegasse a este momento, que permaneceram mesmo com a minha ausência. Sinto-me privilegiada dos que levarei para a vida e agradecida pelos que me ensinaram a ser melhor.

A minha querida e maravilhosa orientadora, Professora e Dra. Jossane Façanha, por ter acreditado no meu projeto e ter me ajudado na construção desta monografia.

A querida Professora Aline, por toda paciência e cuidado durante a construção deste trabalho tão importante, que sem ela tudo seria mais difícil.

Se você colocasse o governo para
administrar o deserto do Saara, em cinco
anos haveria falta de areia.

(Milton Friedman, 1970)

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem por finalidade investigar a relação do Resp. 1.340.553 de 2018 com a aplicação indevida do instituto da prescrição intercorrente, o qual dá fim aos feitos executivos que, em tese, possuem pouca ou nenhuma probabilidade de êxito, bem como para evitar que perdurem eternamente nos escaninhos do judiciário. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria do Ministro Mauro Campbell, consagrou por meio do Recurso Especial nº 1.340.553/2018, que o prazo de um ano de suspensão do processo de execução se iniciaria automaticamente com a ciência da Fazenda Pública quanto à não localização do devedor ou a inexistência de bens penhoráveis. Ocorre que, na esfera processual da Execução fiscal, o elevado número de processos tem impossibilitado o acompanhamento e a análise devida, o que prejudica a recuperação dos créditos públicos. Essa enorme carga processual impede com que as demandas sejam acompanhadas e analisadas de maneira efetiva e satisfatória. Assim, de forma geral, buscar-se-á realizar uma análise da relação do Resp. 1.340.553/2018 com a aplicação indevida do instituto da prescrição intercorrente, sendo delimitado como objetivos específicos os seguintes: esclarecer as principais consequências da aplicação do Resp. nº 1.340.553-RS de 2018 no processo de execução fiscal; discutir os aspectos constitucionais do princípio da supremacia do interesse público somado a função fiscal, extrafiscal e parafiscal dos tributos e identificar até que ponto o afogamento do judiciário em demandas fiscais provoca prejuízos aos cofres públicos. Para tanto, utilizar-se-á a linha metodológica de pesquisa bibliográfica e documental através do método de abordagem hipotético-dedutivo, utilizando-se de execuções fiscais extintas pelo instituto da prescrição intercorrente do período de 2018 a 2022, bem como relatórios administrativos e peças processuais de defesa que se encontram disponíveis na Procuradoria da Fazenda Nacional no Maranhão. Assim, a hipótese central é de que ao aplicar o prazo quinquenal para extinguir demandas que, em tese, possuem pouca probabilidade de êxito, atenta-se contra o princípio constitucional da supremacia do interesse público e a função social dos tributos, uma vez que o próprio Estado sofreria com o ônus de cobrar uma dívida de quem simplesmente não possui bens ou os oculta. Ou seja, para o executado, o ato de se manter inerte é benéfico, enquanto as tentativas ineficazes de recuperar o crédito público é tida como atos prejudiciais a Fazenda Pública, ocasionando a extinção pelo simples decurso do tempo.

Palavras-chave: Constrição patrimonial; Execução; Interrupção; Inércia; Prescrição.

ABSTRACT

This paper's goal is to investigate the relationship between *Resp. 1,340,553* of 2018 with the undue application of the institute of intercurrent prescription, which puts an end to executive actions that, in theory, have little or no probability of success, as well as to prevent them from long lasting in the judiciary. In this sense, the High Court of Justice, under the supervision of Ministry Mauro Campbell, stated through *Recurso Especial N. 1.340.553/2018*, that the period of one year of suspension of the execution process would automatically begin with Ministry of Treasury regarding the non-location of the debtor or the non-existence of seizable assets. It so happens that, in the procedural sphere of Tax Execution, the high number of processes has made it impossible to monitor and properly analyze them, which impairs the recovery of public credits. This enormous procedural burden prevents demands from being monitored and analyzed in an effective and satisfactory way. Thus, in general, an analysis of the relationship between *Resp. 1.340.553/2018* with the undue application of the institute of intercurrent prescription, being restrained to the following specific objectives: to clarify the main consequences of the application of *Resp. N. 1.340.553-RS* of 2018 in the tax execution process; discuss the constitutional aspects of the principle of supremacy of the public interest added to the fiscal, extrafiscal and parafiscal function of taxes and identify the extent to which the drowning of the judiciary in fiscal demands causes damage to the public budget. For this purpose, the methodological path of bibliographical and documentary research will be used through the hypothetical-deductive method of approach, using tax foreclosures extinguished by the institute of intercurrent prescription from the period 2018 to 2022, as well as administrative reports and documents of defense prosecution that are available at the National Treasury Attorney's Office in Maranhão. Thus, the central hypothesis is that by applying the five-year period to extinguish claims that, in theory, have little probability of success, it violates the constitutional principle of the supremacy of the public interest and the social function of taxes, since the The State itself would suffer with the burden of collecting a debt from those who simply do not have assets or hide them. That is, for the debtor, the act of remaining dormant is beneficial, while ineffective attempts to recover public credit are considered harmful acts to the Ministry of Treasury, causing extinction by the simple passage of time.

Keywords: Patrimonial constriction; Execution; Interruption; Prescription.

LISTA DE TABELAS, FIGURAS E ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 Taxa de congestionamento por tipo de processo em 2021.	62
Quadro 2 Impacto da execução fiscal nos processos novos e pendentes	62
Quadro 3: Taxa de congestionamento por Tribunal de Justiça Estadual.....	63
Quadro 4: Tempo de tramitação do processo por Tribunal de Justiça Estadual e Federal.....	65
Quadro 5: Processos suspenso pela Portaria 396 da PFGN.....	72
Gráfico 2: Taxa de congestionamento por Tribunal Regional Federal.	64

LISTA DE SIGLAS

BACEN	Banco Central do Brasil
CPC	Código de Processo Civil
CNIB	Central Nacional de Indisponibilidade de Bens
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação De Mercadorias
PGFN	Procuradoria da Fazenda Nacional
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PIS	Programa de Integração Social
RESP	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
TJ	Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	A PRESCRIÇÃO COMO INSTITUTO DO DIREITO MATERIAL	13
2.1	Diferença entre prescrição e decadência	14
2.2	Conceito de prescrição intercorrente	19
2.3	Causas suspensivas e interruptivas na Execução Fiscal	24
3	DOS ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO SOMADO A FUNÇÃO FISCAL, PARAFISCAL E EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS	28
3.1	A função fiscal, parafiscal e extrafiscal dos tributos	29
3.2	A Função social dos tributos	34
3.3	A Função da livre iniciativa e livre concorrência	39
4	DAS PRINCIPAIS CONSEQUÊNCIAS DA APLICAÇÃO DO RESP. Nº 1.340.553-RS DE 2018 NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL	44
4.1	(des) necessidade de comando judicial ou manifestação da Fazenda Nacional	45
4.2	A baixa recuperabilidade do crédito público diante do congestionamento do judiciário	49
4.3	Margem para ocorrência de fraude à execução	55
5	DO AFOGAMENTO DO JUDICIÁRIO EM DEMANDAS FISCAIS COMO PREJUÍZO AOS COFRES PÚBLICOS	60
5.1	Análise da carga processual do setor fiscal do TRF1 e PGFN/MA	61
5.2	Ofensa ao princípio da supremacia e da indisponibilidade do interesse público ..	66
5.3	Aplicação compulsória da Portaria 396 da PGFN	69
6	CONCLUSÃO	74
	REFERÊNCIAS	76

1 INTRODUÇÃO

O processo de execução fiscal tem como base um título executivo extrajudicial, chamado de Certidão de Dívida Ativa, o qual se constitui por meio da obrigação tributária, que pode ser declarada pelo contribuinte ou lançada de ofício pelo credor, sendo o principal fundamento para que a Fazenda Pública busque o Poder Judiciário e obtenha a satisfação do crédito devido. No entanto, há mecanismos que podem pôr fim ao crédito sem a satisfação do mesmo, como é o caso da prescrição intercorrente.

O instituto se encontra positivado na Lei de Execução Fiscal (6.830/80), em seu art. 40, no artigo 921, inciso III, do CPC e no artigo 206-A do Código Civil, o qual foi adicionado recentemente por meio da Medida Provisória 1.085/2021 (BRASIL, 2021). Assim, como seu próprio nome sugere, ocorre no âmbito de um processo judicial – diferente da prescrição originária (direta), a qual é imposta ao titular de um direito violado, com caráter de sanção.

A priori, o intuito é dar fim aos feitos executivos que, em tese, possuem pouca ou nenhuma probabilidade de êxito, bem como para evitar que perdurem eternamente. Foi nesse sentido que o Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria do Ministro Mauro Campbell, consagrou por meio do Recurso Especial nº 1.340.553/2018 que o prazo de um ano de suspensão do processo de execução se iniciaria automaticamente com a ciência da Fazenda Pública quanto à não localização do devedor ou a inexistência de bens penhoráveis (BRASIL, 2018).

Sendo assim, tem-se um prazo prescricional de cinco anos, contado após um ano de suspensão da primeira diligência infrutífera e consumado com cinco anos de arquivamento provisório. Findo o prazo, sem causas capazes de suspender ou interromper a ação deletéria do tempo, resta consumado a prescrição intercorrente e a consequente extinção do processo.

Ocorre que, na esfera processual da Execução fiscal, o elevado número de processos tem impossibilitado o acompanhamento e a análise devida, o que prejudica a satisfação dos créditos cobrados. Assim, se por um lado tem o Procurador da Fazenda Nacional com uma alta carga processual para analisar, de outro tem o Juízo, que, também sobrecarregado de demandas, profere decisões e até sentenças equivocadas, tendo, na terceira via, o devedor, o qual se beneficia do instituto sem nem mesmo se manifestar.

Daí emerge a problemática, tendo em vista as consequências jurídicas que são produzidas na execução fiscal através do instituto da prescrição intercorrente diante do afogamento das Procuradorias da Fazenda Nacional e a incidência compulsória do Resp. 1.340.553 de 2018, que provoca a extinção de milhares de processos por dia.

Em vista de tal questionamento, tem-se a hipótese de que o elevado número de

processos de execução fiscal acarreta em prejuízos na satisfação do crédito público, o que provoca a sua extinção sem resolução, questão essa que influencia nas funções sociais dos tributos, uma vez que, conforme dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil, em comparação ao ano de 2018, foram sonogados cerca de 300 bilhões em impostos, ou seja, cada vez mais tem-se arrecadado menos (BRASIL, 2021).

Dessa forma, ao aplicar o prazo quinquenal com base apenas na ação deletéria do tempo e na ausência do devedor, atenta-se contra o princípio constitucional da supremacia do interesse público e da função social dos tributos. Dito de outra forma, se por um lado cumpre com a celeridade processual extinguindo inúmeros processos que, em tese, possuem baixa probabilidade de êxito, por outro produz a insegurança do interesse público na cobrança do crédito, uma vez que o próprio Estado sofreria com o ônus de cobrar uma dívida de quem não possui bens ou o oculta.

Diante disso, justifica-se a presente pesquisa na necessidade de uma análise crítica dos quase cinco anos de aplicação do Resp. 1.340.553/2018, que faz com que inúmeros processos fiscais rotineiramente sejam declarados extintos por prescrição intercorrente na Justiça Estadual (TJMA) e Justiça Federal da primeira região (TRF1), principalmente àqueles que não foram virtualizados ainda ou que estavam arquivados a quase uma década, mas que em virtude da virtualização voltam ao trâmite.

Ademais, justifica-se também pela necessidade de Juízes, Advogados, acadêmicos e o próprio contribuinte refletir e tecer suas interpretações acerca da utilização do instituto de forma correta. Além disso, justifica-se pela ausência de pesquisas científicas sobre a temática, principalmente acerca da análise crítica da relação do Resp. 1.340.553 de 2018 com o afogamento do judiciário no setor fiscal, podendo, portanto, contribuir para futuras interpretações jurídicas e pesquisas científicas.

Para tanto, utilizar-se-á a linha metodológica de pesquisa bibliográfica e documental através do método de abordagem hipotético-dedutivo e da pesquisa descritiva, visto que existe um conhecimento prévio sobre a temática. No caso do procedimento bibliográfico, será utilizado o disposto em artigos científicos, monografias publicadas e livros de autores como Leonardo Carneiro da Cunha (2018), Huberto Theodoro Junior (2020) e Flávio Tartuce (2015), além de julgados do Tribunal de Justiça do Estado Maranhão e do Superior Tribunal de Justiça, colaborando para a criação de novas perspectivas.

Já no caso do procedimento documental, a sua natureza está nas fontes materiais que ainda não receberam nenhum tratamento analítico ou que ainda podem ser relacionados de perperspectivas diferentes, como os processos de Execuções Fiscais extintos pelo instituto da

prescrição intercorrente do período de 2018 á 2022, bem como relatórios administrativos e peças processuais de defesa disponíveis na Procuradoria da Fazenda Nacional no Maranhão, sejam virtuais ou físicos.

No que tange aos objetivos, de forma geral, buscar-se-á uma análise da relação do Resp. 1.340.553 de 2018 com a aplicação indevida do instituto da prescrição intercorrente, sendo delimitado como objetivos específicos os seguinte: esclarecer as principais consequências da aplicação do Resp. nº 1.340.553-RS de 2018 no processo de execução fiscal; discutir os aspectos constitucionais do princípio da supremacia do interesse público somado a função fiscal e parafiscal dos tributos e identificar até que ponto o afogamento do judiciário em demandas fiscais provoca prejuízos aos cofres públicos.

Portanto, o primeiro capítulo da presente pesquisa tem um caráter propedêutico, o qual disciplinará o conceito do instituto da prescrição intercorrente no processo de Execução Fiscal, indentificando as principais diferenças entre a prescrição e a decadência, as causas suspensivas e interruptivas do prazo prescricional e a própria constituição do crédito tributário.

O segundo momento será destinado a investigar os aspectos constitucionais do princípio da supremacia do interesse público somado a função fiscal e parafiscal dos tributos, analisados por meio da função social.

No terceiro capítulo será abordado a relação que o Recurso Especial nº 1.340.553/RS tem com a criação de um sistema automático de suspensão e de arquivamento, o que provoca a extinção de inúmeros processos de execução por meio do instituto da prescrição intercorrente. Além disso, será abordado a (des) necessidade de comando judicial ou manifestação da Fazenda Nacional para contagem do prazo prescricional ter início, bem como o alto índice de não recuperabilidade do crédito público e a margem para ocorrência de fraude á execução.

Por fim, no terceiro capítulo, será abordado o afogamento do judiciário em demandas fiscais como prejuízo aos cofres públicos, tendo como base a aplicação compulsória da Portaria 396 da PGFN em consonância com a carga processual do setor fiscal do TJMA (Tribunal de Justiça do Maranhão) e da PGFN (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional), sob a ótica do princípio da supremacia do interesse público.

2 A PRESCRIÇÃO COMO INSTITUTO DO DIREITO MATERIAL

O direito material é uma garantia de direitos relacionados a bens juridicamente tutelados pelo Estado, ou seja, instituídos por meio da legislação vigente, como, por exemplo, o direito à propriedade, a liberdade, a vida, etc. Assim, para proteção do direito material, o instrumento utilizado contra transgressões e violações será o sistema processual.

Acerca dessa distinção, Gonçalves (2011)¹ estabelece que ao ser o direito material violado, o indivíduo poderá recorrer ao Judiciário para pleitear que a violação seja sanada por meio da instauração do processo – momento no qual não mais se irá falar do direito material e sim do direito processual, que será o instrumento utilizado para validar o direito violado. Nesse mesmo sentido, Souza (2021), corrobora dizendo que “o direito material tem por fim ditar as normas de conduta para garantir a paz social, enquanto o direito processual tem por finalidade assegurar o cumprimento dessas mesmas normas”².

Entretanto, não basta apenas o direito material e o seu consequente direito processual, faz-se necessário a observação e o cuidado com institutos que podem prejudicar o direito adquirido pelo simples decurso do tempo (acontecimento natural), o qual exerce efeitos sobre as relações ou situações jurídicas, seja isoladamente, seja cumulativamente com outros fatores, ou seja, a lei toma o tempo como causa de aquisição ou extinção de direitos ou faculdades jurídicas (THEODORO JÚNIOR, 2020).

No Código Civil de 2002, os temas são tratados principalmente dos artigos 189 a 206-A, que tratam da prescrição, e nos artigos 207 a 211, que tratam da decadência (BRASIL, 2002). Entretanto, apesar de parecerem sinônimos, possuem distinções significativas, onde um resulta na extinção da pretensão ou direito e o outro se refere à perda efetiva de cobrar um direito por causa do seu não exercício no prazo estipulado³.

¹ “As normas de direito material são aquelas que indicam quais os direitos de cada um. As normas de processo são meramente instrumentais. Pressupõe que o titular de um direito material entenda que ele não foi respeitado, e recorra ao Judiciário para que o faça valer. O direito material pode ser espontaneamente respeitado, ou pode não ser. Se a vítima quiser fazê-lo valer com força coercitiva, deve recorrer ao Estado, do que resultará a instauração do processo. Ele não é um fim em si mesmo, nem o que almeja quem ingressou em juízo, mas um meio, um instrumento, para fazer valer o direito desrespeitado. As normas de direito processual regulamentam o instrumento de que se vale o Estado-juiz para fazer valer os direitos não respeitados dos que a ele recorreram” (GONÇALVES, Marcus, 2011).

² “A finalidade de um ramo é ditar as regras, enquanto a finalidade do outro é garantir a obediência dessas mesmas regras” (SOUZA, Gelson, 2021).

³ “A prescrição e a decadência têm o intuito de impedir a eternização de conflitos na vida social, extinguindo posições jurídicas que seus respectivos titulares não façam valer após certo lapso temporal” (SCHREIBER, 2018).

2.1 Diferença entre prescrição e decadência

*La prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo; enquanto la caducidad extingue el derecho y la acción correspondiente.*⁴

(PERU, 1984)

O decurso do tempo é tido como acontecimento natural, exercendo efeitos sobre as relações e situações jurídicas. Assim, a lei toma o tempo como causa de aquisição ou extinção de direitos, ou seja, a pretensão de exigir a prestação inadimplida se extingue se o credor não aciona o devedor dentro do prazo estipulado em lei; e, ainda, extingue-se o próprio direito subjetivo se – nascido com previsão de prazo certo para seu exercício – o titular deixa exaurir dito prazo sem exercitá-lo (THEODORO JÚNIOR, 2020).

Conforme Theodoro Junior (2020), se, todavia, tanto a prescrição como a decadência se apresentam como causa de extinção do direito subjetivo, torna-se penosa e quase impossível uma distinção precisa entre as duas figuras extintivas. Além disso, cumpre mencionar que antes de ser positivado no sistema jurídico brasileiro, havia na doutrina majoritária o entendimento acerca da prescrição ser tida como causa de extinção apenas da ação, divergindo de outra parte da doutrina que entendia como causa de extinção dos próprios direitos – entendimento este adotado atualmente.

Ocorre que a falta de critério legal e a controvérsia doutrinária acerca da conceituação da prescrição tornavam tormentosa a diferenciação com a decadência, motivo pelo qual os institutos por muito tempo foram confundidos e até mesmo considerados sinônimos. Diante disso, o atual Código Civil tomou posição no debate travado no direito comparado e optou por conceituar, em seu artigo 189, a prescrição como perda da pretensão e, no caso da decadência, a configuração se deu no artigo 207, aos quais se dedicou regulamentação separada nos art. 207 a 211 do mesmo Código (BRASIL, 2002).

Nesse sentido, uma conceituação muito didática pode ser vista no Manual de Direito Civil dos professores Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (2019):

A prescrição é a extinção da pretensão à prestação devida – direito esse que continua existindo na relação jurídica de direito material – em função de um descumprimento (que gerou a ação). A decadência se refere à perda efetiva de um direito pelo seu não exercício no prazo estipulado (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2019).

⁴ Traduções livres: “A prescrição extingue a ação, mas não o direito em si; logo que a caducidade extingue o direito e a ação correspondente”. (PERU, 1994).

Sendo assim, a prescrição faz extinguir o direito de uma pessoa a exigir de outra uma prestação (ação ou omissão), ou seja, provoca a extinção da pretensão, quando não exercida no prazo definido na lei, nos seguintes termos: “violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206” (BRASIL, 2002). Oportuna destacar que não será o direito subjetivo violado pelo sujeito passivo que a inércia do titular fará desaparecer, mas sim o direito de exigir, de cobrar em juízo a prestação inadimplida que fica comprometido pela prescrição.

Assim, o direito subsiste, mas sem força para ser cobrado judicialmente, pois com a prescrição deixou de ser amparado pelo direito de forçar o seu cumprimento pelas vias jurisdicionais, embora continue sendo válido e eficaz se o sujeito passivo se dispuser a cumpri-lo, ou seja, a prescrição é a perda do direito de cobrar o direito pleiteado, enquanto a decadência é a perda do próprio direito, ambos por inércia do credor, o que se entende por abandono do pedido para reparar a suposta violação.

Além disso, faz-se necessário destacar que todo prazo tem um termo inicial (*a quo*) e tem um termo final (*ad quem*), ou seja, há sempre um momento para iniciar e outro para encerrar a contagem do tempo de duração. No caso da prescrição, o termo *a quo* é aquele em que nasce a pretensão e o *ad quem* é aquele em que se completa o lapso temporal assinalado pela lei para o exercício da ação destinada a fazer atuar em juízo a pretensão (THEODORO JÚNIOR, 2020).

Com efeito, o art. 189 do Código Civil dispõe que “violado o direito, nasce para o titular a pretensão”, mas não estabelece expressamente quando se dá o início do prazo (BRASIL, 2002), portanto, entende-se como data a da violação do direito, mas não aplicado a todos os casos. Em relação ao termo *ad quem*, cumpre mencionar que o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido de que se o prazo prescricional que se findar no curso do recesso forense, será ele prorrogado para o primeiro dia útil seguinte.

Ademais, o Enunciado número 14 da I Jornada de Direito Civil, promovida pelo Conselho da Justiça Federal, propôs a seguinte solução: “1) o início do prazo prescricional ocorre com o surgimento da pretensão, que decorre da exigibilidade do direito subjetivo; 2) o art. 189 diz respeito a casos em que a pretensão nasce imediatamente após a violação do direito absoluto ou da obrigação de não fazer” (THEODORO JUNIOR, 2020).

O Superior Tribunal de Justiça acolhe a tese subjetiva em sua Súmula número 278, a qual estabelece o seguinte: “o termo inicial do prazo prescricional, na ação de indenização, é a data em que o segurado teve ciência inequívoca da incapacidade laboral”. Esse entendimento vem sendo adotado também em alguns julgados, *in verbis*:

1. O instituto da prescrição tem por escopo conferir segurança jurídica e estabilidade às relações sociais, apenando, por via transversa, o titular do direito que, por sua exclusiva incúria, deixa de promover oportuna e tempestivamente sua pretensão em juízo. Não se concebe, nessa medida, que o titular do direito subjetivo violado tenha contra si o início, bem como o transcurso do lapso prescricional, em circunstâncias nas quais não detém qualquer possibilidade de exercitar sua pretensão, justamente por não se evidenciar, nessa hipótese, qualquer comportamento negligente de sua parte.⁵

2. O surgimento da pretensão ressarcitória não se dá necessariamente no momento em que ocorre a lesão ao direito, mas sim quando o titular do direito subjetivo violado obtém plena ciência da lesão e de toda a sua extensão, bem como do responsável pelo ilícito, inexistindo, ainda, qualquer condição que o impeça de exercer o correlato direito de ação (pretensão). Compreensão conferida à teoria da *actio nata* (nascimento da pretensão) que encontra respaldo em boa parte da doutrina nacional e já é admitida em julgados do Superior Tribunal de Justiça, justamente por conferir ao dispositivo legal sob comento (art. 189, CC) interpretação convergente à finalidade do instituto da prescrição.⁶

3. O termo inicial do prazo prescricional apresenta diferenças de acordo com o direito violado. Se é violada uma obrigação pessoal positiva, em que é possível ao titular do direito conhecer da ofensa ao direito no momento em que é perpetrada, o surgimento da pretensão coincide com a violação. Se for descumprida obrigação geral-negativa, esse momento é diferido, pois o titular do direito só conhece a violação quando é atingido pelo dano que advém do ato transgressor.⁷

4. Ignorando a parte a lesão a seu direito subjetivo, não há como a pretensão ser demandada em juízo. O termo a quo do prazo prescricional é a data em que o lesado tomou conhecimento da existência da violação ao seu direito de propriedade⁸

Diante disso, no caso da Execução Fiscal, o termo *a quo* será o previsto no artigo 173 e 174 do Código Tributário Nacional, os quais dispõem que a cobrança do crédito se extinguirá em cinco anos, contado da constituição definitiva. Portanto, o termo ad quem será aquele em que finda a ação deletéria do tempo de cinco anos (BRASIL, 1966).

Além do mais, quando se estipula na lei um prazo determinado para que a parte exerça um direito, a própria aquisição deste direito restou condicionada ao lapso temporal, se inserindo a decadência em sua estrutura formativa do próprio direito. Assim, quando se trata de decadência (caducidade ou preclusão) o tempo se conta necessariamente desde o nascimento do direito potestativo (ou facultativo).

Nesse sentido, Miguel Reale (1999) explica que o tratamento da decadência na visão do atual Código se deu nos seguintes termos:

Qual é o tratamento dado à decadência? Há, por exemplo, o direito do doador de revogar a doação feita, por ingratidão. Aí o prazo é tipicamente de decadência. E então a norma vem acoplada a outra: a norma de operabilidade está jungida ao direito material. Como se vê, cada norma de decadência está acoplada ao preceito cuja decadência deve ser decretada. De maneira que, com isso, não há mais possibilidade

⁵ STJ, 3ª Turma, REsp. 1.347.715/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, ac. 25.11.2014, DJe 04.12.2014.

⁶ STJ, 3ª Turma, REsp. 1.400.778/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, ac. 20.02.2014, DJe 30.05.2014.

⁷ STJ, 4ª Turma, REsp. 1.020.801/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, ac. 26.04.2011, DJe 03.05.2011.

⁸ STJ, 4ª Turma, REsp. 687.071/RJ, Rel. Min. Raul Araújo, ac. 11.09.2012, DJe 11.04.2013;

de alarmantes contradições jurisprudenciais. O critério de operabilidade leva-nos, às vezes, a forçarmos um pouco, digamos assim, os aspectos teóricos. Vou dar um exemplo, para mostrar que prevalece, às vezes, o elemento de operabilidade sobre o elemento puramente teórico-formal. Qual é o prazo da responsabilidade de um construtor, pela obra que ele entregou, numa empreitada de material e de labor, ou seja, de mão de obra e com fornecimento de material? É um prazo de cinco anos – um prazo extenso. Porém estabelecemos que, não obstante a aparência de uma norma prescritiva, ela devia ser colocada como norma de decadência, para que não houvesse dúvida na jurisprudência, nem dúvida na responsabilidade, quer do proprietário, quer do empresário, um a exigir uma responsabilidade, outro a fazer face àquilo que assumiu como obrigação contratual. (REALE, 1999)

Ou seja, o Código Civil de 2002 dispõe de inúmeras hipóteses decadenciais, tendo em vista se tratar de sujeito titular de uma faculdade, não havendo obrigação descumprida. Tal entendimento se dá no sentido de que é no terreno dos direitos potestativos (ou facultativos) que se opera a decadência (THEODORO JUNIOR, 2020). Portanto, a decadência é fenômeno próprio das ações constitutivas, uma vez que estas versam sobre direitos sem pretensão, porque não correspondem a prestações sonegadas pelo réu, mas que podem ser cobradas durante um decurso de tempo.

Entretanto, oportuna destacar que o direito potestativo nem sempre depende de sentença para implementar-se, pois em muitas das vezes pode ser exercitado extrajudicialmente (como é o caso do processo administrativo da Receita Federal para apurar a constituição de um crédito fiscal). Sendo assim, sempre que se tiver de exercer em juízo o direito potestativo, a ação adequada será a constitutiva.

Ademais, conforme Theodoro Junior (2020), embora sejam múltiplos e meio confusos os fundamentos da prescrição, no caso da decadência tudo se explica com um único argumento: é a necessidade de certeza jurídica que determina a subordinação de certos direitos facultativos ao exercício obrigatório dentro de determinado prazo, para que a seu término se tenha como firme e inalteravelmente definida a situação jurídica das partes. Nesse caso, tem-se como exemplo a natureza dos títulos executivos – ato constitutivo –, o qual só pode ser cobrado (pretensão) se possuir certeza, liquidez e exigibilidade.

Assim, o direito submetido à decadência deixa de existir uma vez consumado o respectivo prazo. Dessa forma, é mais fácil para o Juiz decretar a decadência (direito) do que a prescrição (pretensão), tendo em vista que a decadência prevista em lei é de decretação obrigatória, independentemente de requerimento ou oposição dos interessados, enquanto o próprio devedor pode se opor à decretação da prescrição (THEODORO JUNIOR, 2020).

Em termos gerais, pode-se conceituar a prescrição como sendo uma sanção imposta pelo ordenamento jurídico ante a inércia do titular de um direito lesado em buscar a reparação deste junto ao Poder Judiciário; consiste, pois, na perda da pretensão à reparação do direito

violado. Por outro lado, a decadência se refere a perda do direito em face da ausência de manifestação no prazo estipulado, ou seja, ocorre a própria extinção do direito.

Diante disso, quanto aos créditos tributários, há de se verificar o início da contagem do prazo decadencial, o qual, conforme o art. 173 do CTN, se dará da seguinte forma:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (BRASIL, 1966).

Sendo assim, pode-se dizer que o prazo decadencial começa a contar a partir do lançamento e a devida notificação do contribuinte, momento em que ainda poderá impugnar os valores lançados. Contudo, para os lançamentos por homologação (e, aqui, a doutrina se divide: uma parte entende que independentemente de pagamento; outra, somente com a antecipação do pagamento), há a regra do § 4º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (BRASIL, 1966).

Já no caso da contagem do prazo prescricional, segundo o disposto pelo art. 174 do CTN, o prazo de prescrição é de cinco anos, iniciando da data da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, após a interrupção do prazo decadencial – já não se fala mais em decadência –, que se encerra com o lançamento definitivo ou homologação. Daí começa o transcurso do prazo de cinco anos para a Fazenda Pública cobrar essa dívida judicialmente, caso o devedor não a pague.

Assim, inscrita em Dívida Ativa, torna-se título executivo extrajudicial, o qual, nos termos do artigo 204 do CTN, “goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída” (BRASIL, 1966). Portanto, torna-se exigível, motivo pelo qual cabe o seu ajuizamento na esfera judicial. Desse modo, com o ajuizamento, interrompe-se o prazo prescricional e inicia-se a prescrição intercorrente, que também se dará no período de cinco anos, como a seguir será demonstrado.

2.2 Conceito de prescrição intercorrente

O instituto da prescrição intercorrente é o efeito da ação deletéria do tempo.

(CANTANHEDE, 2022)⁹

Com a inadimplência de um crédito tributário por parte de um contribuinte, a Fazenda Pública pode ajuizar ação de Execução Fiscal, buscando satisfazer a obrigação por meio do judiciário com a constrição patrimonial, tendo em vista a existência de um título executivo extrajudicial. Dessa forma, como já mencionado, o ordenamento jurídico prevê situações que extinguem a exigibilidade do crédito, como os institutos da decadência e o da prescrição.

A prescrição é um instituto complexo, que possui duas modalidades: direta e intercorrente. Isso porque nem sempre o prazo corre diretamente até o seu termo final (prescrição direta). Existem vários fatores que podem suspender ou interromper o prazo prescricional (intercorrências), segundo critérios nem sempre tão claros, o que acaba por gerar diversas controvérsias na jurisprudência, visto que são muitas demandas sobre o mesmo tema (TEODOROVICZ; JUNIOR; LUFTI, 2020).

Assim, a prescrição intercorrente é tida como a perda da pretensão de cobrar um direito no decurso do processo – possui caráter endoprocessual –, não cabendo nem mesmo recurso, ou seja, é um instituto jurídico de natureza processual que põe fim ao processo sem resolução de mérito por inércia do credor. Nesse sentido, Roque (2018), corrobora dizendo que a prescrição intercorrente é um instituto processual, do qual o CPC de 2015 estabelece requisitos para extinguir o processo de execução a partir da não manifestação da parte ou da não existência de bens a serem penhorados (BRASIL, 2015).

Assim, para Gonçalves (2012), "configura-se a prescrição intercorrente quando o autor de processo já iniciado permanece inerte, de forma continuada e ininterrupta, durante lapso temporal suficiente para a perda da pretensão". Portanto, a ideia de prescrição intercorrente está ligada diretamente a inércia injustificada do autor do direito por um determinado tempo, e esse tempo equivale, consoante lastro na Súmula 150 do STF no mesmo prazo da pretensão embasada no título executivo, *in verbis*: "prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação" (BRASIL, 1963).

Acerca da temática, Flávio Tartuce (2015) leciona da seguinte forma:

⁹ Fala do Procurador da Fazenda Nacional João Gomes Cantanhede, ao explicar o instituto da prescrição intercorrente para os estagiários da PGFN em julho de 2022.

[...] continua em vigor a Súmula 150 do STF, pela qual prescreve a "execução no mesmo prazo de prescrição da ação". Anote-se que o CPC anterior não elencava a prescrição como geradora da extinção da execução, em seu art. 794. O Novo CPC, seguindo o teor da súmula, passou a tratar dessa hipótese, reconhecendo, inclusive, a possibilidade da prescrição intercorrente (art. 924, inciso V, do CPC/2015). O art. 921 do CPC/2015 estabelece, entre as hipóteses de suspensão da execução, o fato de o executado não possuir bens penhoráveis (inciso III). Nos termos do seu § 1º, em situações tais, o juiz suspenderá a execução pelo prazo de um ano, durante o qual se suspenderá a prescrição. Porém, decorrido esse lapso sem manifestação do exequente, começa a correr o prazo de prescrição intercorrente (art. 921, § 4º, do CPC/2015). (TARTUCE, 2015).

Sendo assim, verifica-se que somente após o Código de Processo Civil de 2015 que a prescrição foi devidamente reconhecida pela codificação, o que gerou mais segurança na sua aplicação. Neste mesmo sentido, Carvalho (2019), estabelece que “não é suficiente identificar no instituto da prescrição uma medida enérgica da ordem jurídica, no sentido de desestimular a omissão de certas pessoas, na defesa dos seus direitos”, o que significa dizer que a criação do instituto da prescrição intercorrente se dá com o fim fazer com que não prosperem situações indefinidas e eternas no judiciário, ou seja, que não fiquem por muito tempo pendentes direitos e deveres que os fatos (descritos em normas) vão sistematicamente produzindo (CARVALHO, 2019).

Diante disso, importa destacar que tal instituto encontra-se previsto no artigo 924, inciso V, do CPC/2015, sendo uma causa de extinção da execução, ou seja, é estabelecido como uma norma para a garantia dos princípios da segurança jurídica, celeridade processual e razoável duração do processo. Possui tão grande importância que foi adicionado ao Código Civil de 2002 em 2021, por meio da Medida Provisória 1.085/2021, que criou o artigo 206-A (BRASIL, 2002).

Ademais, a manifestação prévia da Fazenda Pública, prevista no § 4º do artigo 40 da LEF será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, qual seja: 20 mil reais – caso em que o processo deverá ser arquivado sem baixa na distribuição até que ocorra a ação deletéria do tempo ou o crédito se torne de exequível (art. 2º da Portaria/MF nº 130, de 19 de abril de 2012).

Cumprе mencionar que a suspensão consiste na paralisação do um ato que já teve seu início, com a finalidade de resolver alguma situação, como é o caso da busca de bens para penhora. Após, o prazo prossegue do ponto em que havia parado. Em execuções fiscais, a não localização do devedor ou de bens passíveis de penhora causará a suspensão do processo, assim como do prazo prescricional (HABLE, 2014).

Quanto a interrupção do prazo prescricional, a sua determinação encontra-se prevista no parágrafo único do artigo 202 do CC/2002, que assim dispõe: “parágrafo único: a prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para a interromper” (BRASIL, 2002), ou seja, são intercorrências endoprocessuais que fazem com que o lapso temporal de cinco anos se prolongue, a fim de satisfazer o crédito exequendo.

Nesse sentido, Alvim (2005), destaca que:

[...] só a partir da inércia, quando ao autor couber a prática de ato (e nem o réu praticar qualquer ato), e este não vier a ser praticado, durante prazo superior ao da prescrição, é que ocorrerá a prescrição intercorrente. Nesse sentido e tendo em vista tal configuração, a prática desse ato represente um ônus para o autor, de caráter temporal (pois uma ação deve ser proposta antes da consumação temporal da prescrição), como ainda, o lapso, por inércia, não se deve verificar no curso do processo, mesmo que esse lapso seja normalmente maior do que aquele representado pelos prazos processuais (ALVIN, 2005).

Não obstante, emerge ainda a discussão acerca da possibilidade da ocorrência de prescrição intercorrente no âmbito administrativo fiscal (PAF), em face do art. 174 do CTN, por determinar que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreverá em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva. Entretanto, o mesmo artigo, em seu parágrafo único, estabelece que, “proposta a execução fiscal e determinada a citação do devedor, interrompe-se o curso do prazo prescricional, inutilizando-se o prazo prescricional até então transcorrido e determinando o seu reinício” (BRASIL, 1966).

Portanto, para que houvesse a ocorrência de prescrição intercorrente durante o processo administrativo, deveria ser antes mesmo da propositura de ação de execução, já que após isso, nova contagem de prazo se inicia, ou seja, interrompe-se. Ademais, a possibilidade da existência de prescrição intercorrente no âmbito administrativo é refutada em decorrência da suspensão da exigibilidade quando ocorre impugnação, ou seja, quando existe o processo administrativo que questiona o crédito fiscal, a Fazenda Pública fica impedida de exigir o cumprimento da obrigação tributária, não podendo correr contra ela prazo prescricional (CHERMONT, 2016).

Nesse sentido, Santi (2001), entende que:

consideramos que não pode haver prescrição intercorrente no processo administrativo porque, quando há impugnação por meio de recurso administrativo durante o prazo para pagamento do tributo, suspende-se a exigibilidade do crédito, o que simplesmente impede a fixação do início do prazo prescricional (SANTI, 2001).

Tal entendimento já é pacificado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), possuindo entendimento Sumulado de nº 11 (2010), que diz que não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Na mesma linha, tem-se o Superior Tribunal de Justiça, o qual também já se manifestou no sentido de não aceitar a prescrição intercorrente antes da constituição definitiva do crédito tributário, pela ausência de previsão normativa, vejamos:

TRIBUTÁRIO PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RECURSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E DO PRAZO PRESCRICIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEMORA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7/STJ. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. Todavia, a análise, no presente caso, de que ocorreu demora injustificada no encerramento do processo administrativo fiscal capaz de configurar prescrição intercorrente esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. Ademais, nos termos da jurisprudência do STJ, o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurar o contencioso administrativo, nos termos do art. 151, III, do CTN. Assim, somente a partir da notificação do resultado do recurso tem início a contagem do prazo prescricional, afastando-se a incidência da prescrição intercorrente em sede de processo administrativo fiscal, pela ausência de previsão normativa específica. Agravo regimental improvido.¹⁰

Portanto, não há que se falar em prescrição intercorrente dentro do processo administrativo fiscal, já que, conforme dito acima, ela ocorre durante o curso da ação de execução (CHERMONT, 2016). Além disso, a prescrição intercorrente está inteiramente ligada ao ato construtivo judicial com a execução de um título que já pode ser exigido do credor, enquanto no âmbito administrativo ainda se discute a sua exigibilidade, sem poder de forçar o seu pagamento.

Assim, tendo em vista o grande número de precedentes versando sobre a matéria da prescrição intercorrente, o Superior Tribunal de Justiça publicou em 2006 a Súmula número 314 com a seguinte redação: “em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente” (BRASIL, 2006). Esse entendimento foi, indiretamente, reformulado pelo Resp. 1.340.553-RS em 2018, uma vez que este passou a dispor que no processo de execução fiscal o prazo prescricional começa a contar a partir da primeira tentativa infrutífera de citação ou penhora, trazendo, portanto, outra hipótese além da inércia do credor.

¹⁰ STJ, AgRgnoAREsp173621/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25/09/2012.

Dessa forma, não se pode impingir ao autor do direito quando a inércia no cumprimento de um ato judicial se deve pela negligência do Poder Judiciário ou até mesmo do próprio contribuinte, pois não se estaria se tratando de ato voluntário, pelo contrário, eis que em muitas vezes deixa o autor de dar celeridade para efetividade ao deslinde do processo, não por culpa sua, mas por próprios atos praticados pelo executado (COSTA, 2017). Assim, não havendo bens suficientes em nome do executado ou este esteja dificultando sua citação no processo, restará o lapso temporal, que, na maioria das vezes não produz nenhuma penalidade para esse devedor.

O disposto pode ser verificado na Execução Fiscal¹¹ ajuizada em 2007 pela União – Fazenda Nacional contra C. A. B (pessoa física), onde, em 2022, teceu considerações sobre eventual ocorrência de prescrição intercorrente, segundo as balizas traçadas no RESP 1.340.553-RS. No caso, restou consignado que a citação efetiva se deu somente em 09/02/2009 (dois anos depois do ajuizamento), momento esse que foi informado pela executada a celebração de acordo de parcelamento.

Ocorreu que o referido parcelamento foi indeferido em 10/12/2009, momento que se dá por inaugurado a contagem do prazo prescricional com a suspensão para realização de diligências. Assim, em 19/01/2010 foi indicado bens à penhora, mas restou infrutífera por não ter sido encontrado no local indicado, junto com a informação de que o endereço do Executado se tratava de um terreno abandonado.

Além disso, 03/12/2014, a execução acabou sendo arquivada em razão do valor ser inferior a 20 mil reais, não havendo, portanto, como ser afastada a possibilidade de reconhecimento de prescrição intercorrente, pois bem algum fora encontrado, sendo certo que a única causa de natureza interruptiva/suspensiva do prazo prescricional ocorreu no interregno de 2010, não sendo suficiente para aplacar a ação deletéria do tempo, restando consumada a prescrição intercorrente. No que tange as causas suspensivas e interruptivas deste prazo, será melhor abordada no próximo subtópico.

¹¹ 0000578-70.2007.8.10.0037.

2.3 Causas suspensivas e interruptivas na Execução Fiscal

Façamos da interrupção um caminho novo.

(Fernando Sabino, 1998)

As causas suspensivas e interruptivas do prazo prescricional são atos importantes na análise da ocorrência de prescrição intercorrente, tendo em vista que são capazes de ditar o termo *ad quem* (suspensão) ou alterar o termo *a quo* (interrupção). Nesse sentido, Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona (2012), estabelecem que não há diferença ontológica entre impedimento e suspensão da prescrição, pois ambas são formas de paralisação do prazo prescricional. Assim, “a sua diferença fática é quanto ao termo inicial, pois, no impedimento, o prazo nem chegou a correr; na suspensão, o prazo, já fluindo, “congela-se”, enquanto permanecer a causa suspensiva” (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2012).

Pelo Código de Processo Civil de 2015, considerar-se-á interrompida prescrição na data da distribuição ou do despacho. Todavia, o que interrompe a prescrição intercorrente é a citação, operando, portanto, retroativamente, à referida data. Portanto, o simples ajuizamento da ação não basta para a interrupção do prazo prescricional. (BRASIL, 2015). Faz-se necessária, para tanto, a realização da citação do executado dentro dos prazos previstos na Lei, para que haja a retroação da interrupção à data da propositura da lide.

Assim, destaca-se que os prazos para a efetivação da citação estão expressos art. 240 do CPC/2015, *in verbis*:

Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos arts. 397 e 398 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).
 § 1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação.
 (...)
 § 4º O efeito retroativo a que se refere o § 1º aplica-se à decadência e aos demais prazos extintivos previstos em lei. (BRASIL, 2015).

Com efeito, embora preveja o parágrafo primeiro do referido artigo, em comunhão com o inciso I do artigo 202 do CC/2002, que a interrupção da prescrição se opera pelo despacho do juiz, este efeito somente ocorrerá se o ato citatório for realizado no prazo e forma do parágrafo segundo, de modo que a interrupção apenas se verifica com a citação válida, retroagindo seus efeitos à data da propositura da ação (BRASIL, 2002).

Portanto, a cobrança de um tributo por meio de uma execução fiscal que se mantenha inerte e sem solução por um período menor do que cinco anos poderá ser interrompida caso o devedor efetue um parcelamento (reconhecimento inequívoco da dívida), bem como

suspensa pela mesma causa (enquanto o parcelamento durar). Será necessário o transcurso de um novo prazo de cinco anos para que seja decretada a prescrição intercorrente do crédito tributário (CARVALHO, 2017).

Em suma, quando um ato é praticado após o início da contagem do prazo prescricional com condão de renovar a marcha processual, tem-se, portanto, uma causa interruptiva. Assim que uma causa dessa natureza sobrevier ao processo, o prazo prescricional voltará a contar do início (HABLE, 2014). Corroborando, o CTN dispõe da seguinte forma, *in verbis*:

Art. 174. (...) Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
 I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
 II – pelo protesto judicial;
 III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
 IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. (BRASIL, 1966).

Oportuna mencionar que tal artigo não se trata de rol taxativo, havendo outros casos que podem interromper a contagem do prazo prescricional, como, por exemplo, o redirecionamento da Execução para os sócios ou bloqueio de ativos financeiros frutífero. Não sendo o bastante, quanto ao último exemplo, em Acordão de agravo de instrumento interposto ao Tribunal Federal da 1^o Região, firmou-se o seguinte:

2. Embora o prazo suspensivo de um ano tenha iniciado automaticamente em 13.02.1998, quando a execução fiscal foi suspensa a requerimento da exequente "enquanto procederá diligências no sentido de localizar bens em nome do devedor", não se verifica a prescrição quinquenal intercorrente. 3. Antes do transcurso do prazo prescricional, a exequente requereu (10.02.2003) o bloqueio dos ativos financeiros dos executados cujo resultado restou frutífero (R\$ 1.710,00) conforme ofício GEREN 2004/197 do Banco do Brasil, interrompendo assim a prescrição intercorrente.¹²

Nessa linha, no que tange as causas suspensivas da contagem do prazo prescricional, destaca-se que sua previsão se encontra também no CTN, o qual dispõe da seguinte forma:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
 I - moratória;
 II - o depósito do seu montante integral;
 III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
 IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
 V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
 VI – o parcelamento. (BRASIL, 1966).

¹² Agravo de instrumento interposto ao TRF1 acerca da prescrição intercorrente no processo de Execução fiscal que corre na Comarca de Paraibano – MA.

Assim como nos casos de interrupção, o artigo 151 do CTN também não é rol taxativo, havendo, portanto, outras causas capazes de suspender o prazo prescricional, como, por exemplo, a busca de bens, onde será requerida a suspensão para diligências, a qual terá o prazo de um ano para localizar bens em nome do devedor junto aos cartórios, nos termos do art. 40 da LEF, o qual dispõe que “o Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição” (BRASIL, 1980), bem como da Portaria da PGFN nº 396/2016¹³.

Além disso, a referida Portaria também traz em seu artigo 20 o seguinte:

Art. 20. Serão suspensas, nos termos do art. 40, caput, da Lei nº 6.830, de 1980, as execuções fiscais cujo valor consolidado seja igual ou inferior a um milhão de reais ou cujos débitos sejam considerados irrecuperáveis ou de baixa perspectiva de recuperação, desde que não constem dos autos informações de bens e direitos úteis à satisfação, integral ou parcial, do crédito executado. (Redação do caput dada pela Portaria PGFN Nº 520 DE 27/05/2019) (BRASIL, 2016).

Por oportuno, apesar dos variados dispositivos que informam as causas suspensivas e interruptivas, emergiu ainda a problemática acerca de tais institutos, em face da eternização de processos no judiciário. Assim, buscando solucionar tal controvérsia, o STJ julgou o Resp. 1.340.553/2018 – RS¹⁴, o qual estabeleceu um prazo para que fossem localizados o devedor ou encontrados bens sobre os quais pudessem recair a penhora. Ou seja, não havendo a citação de qualquer devedor (marco interruptivo da prescrição) e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (fim da inércia processual), inicia-se automaticamente o procedimento visto no art. 40 da Lei n. 6.830/1980, e respectivo prazo ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal (BRASIL, 2018).

Com base nesse Resp., em Execução Fiscal ajuizada em 1997 contra C. A. B (pessoa jurídica), a União – Fazenda Nacional, em 2022, verificou que, apesar da execução perdurar a mais de 25 anos no judiciário, não houve ocorrência de prescrição intercorrente, pois a demanda não ficou em nenhum momento paralisada por mais de 05 anos, tendo em vista que foi requerido suspensão para diligências nos termos do art. 40 da Lei 6.830/80, mas em 1998

¹³ Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC.

¹⁴ STJ, Corte Especial. REsp 1.340.553-RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, por unanimidade, julgado em 12/09/2018, DJe 16/10/2018 (Tema 566).

houve a retificação crédito executado em decorrência da declaração de inconstitucionalidade dos art. 30 da Lei nº 7.787/89¹⁵ e art. 22 da Lei nº 8.212/91¹⁶ pelo STF.

Em razão disso, em 20/08/1999, foi expedido nova intimação para o executado pagar a CDA retificada, ou seja, o prazo foi interrompido pela retificação. Ocorre que o retorno da citação só se deu em 16/01/2001, a qual não logrou êxito, momento esse que inicia a contagem do prazo prescricional. No entanto, em 10/08/2001, foi expedido mandado de citação e penhora do corresponsável¹⁷ por ofício, o que posteriormente seguiu para tentativa de citação por edital, já que o executado permaneceu dificultando a sua citação nas duas tentativas.

Em 2002 foi encontrado bens em nome do Executado, sendo expedido assim a penhora, causa que interrompe a prescrição. No entanto, em 2003, foi deferido o pedido de bloqueio de ativos financeiros, o qual só foi concluído em 09/06/2004, sendo frutífero, mas demorou quatro anos para ser transformado em pagamento definitivo, sendo esse lapso temporal prejudicial ao processo, mas, nesse caso, considerado mora do judiciário.

Ato contínuo, o executado realizou o parcelamento do crédito, ficando interrompido e suspenso nos termos do art. 174, IV e 151, VI do CPC. Diante disso, restou claro que a Exequente não mediu esforços na tentativa de executar o crédito vindicado, não havendo consumando a prescrição intercorrente. Ademais, diante do caso concreto pode-se verificar a importância das causas suspensivas e interruptivas do prazo prescricional, pois, caso contrário, o crédito restaria prescrito. Sendo assim, tem-se que o Resp. 1.340.553/2018 – RS foi de grande importância para os processos de execução fiscal, tendo em vista que em grande parte o executado não possui nenhuma condição de arcar com o crédito cobrado, restando prejuízo para a União ao prosseguir contra esse devedor.

Entretanto, o mesmo Resp. criou novas problemáticas e possibilitou que outros devedores pudessem, por duas causas simples, conseguir desviar-se da obrigação, ou seja: evitar sua citação (provocando o início do prazo prescricional) ou ausência de bens por meio de atos fraudulentos ou de simples miserabilidade – tais problemáticas serão melhor abordadas no quarto capítulo. Antes de adentrar a essa temática, faz-se necessário destacar a importância do princípio da supremacia do interesse público nas execuções fiscais com base na função dos tributos, assim como será apresentado no próximo capítulo.

¹⁵ BRASIL. Lei nº 7.787 de junho de 1989. Dispõe sobre alterações na legislação de custeio da Previdência Social e dá outras providências. 1989.

¹⁶ BRASIL. Lei nº 8.212 de janeiro de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. 1991.

¹⁷ O redirecionamento da execução fiscal para o sócio é causa interruptiva do prazo prescricional.

3 DOS ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO SOMADO A FUNÇÃO FISCAL, PARAFISCAL E EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS

Os princípios constitucionais não podem ser meras declarações de boas intenções.

(ESAF/MF, 2014)¹⁸

A Constituição Federal de 1988 atribui ao Estado a obrigação de sua atuação ser voltada ao desenvolvimento econômico e social do país, ou seja, deve o Estado combater às desigualdades econômicas e sociais existentes, bem como evitá-las. Dessa forma, para que se consiga cumprir a função delegada, necessita-se de recursos financeiros, os quais têm sua principal origem na tributação.

Conforme Dutra (2020), o tributo, originado do latim “*tributum*” (contribuição ou pagamento), é o que se deve ao Estado, pago pelas pessoas físicas e jurídicas para manutenção das necessidades do Estado, mas de modo que possa realizar a função social, ou seja, em benefício do coletivo. A sua conceituação também pode ser encontrada no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), que diz o seguinte: “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” (BRASIL, 1966).

Sendo assim, diante desse caráter compulsório, tem-se que os princípios tributários podem ser vistos como uma garantia dos cidadãos/contribuintes em relação ao Estado, pois, irá limitar o poder de tributar (DUTRA, 2020). Por outro lado, a principiologia também será capaz de firmar a coercitividade da cobrança compulsória dos tributos, uma vez que a sua arrecadação é feita para uso indireto do próprio contribuinte, mas, após a sua arrecadação, transforma-se em objeto em prol de um coletivo, ou seja, se fundindo a uma função social.

Portanto, pode-se afirmar que a base do Direito Administrativo está fincada na invocação de um princípio que torna supremo o interesse público, legitimando as ações do Estado em desfavor do particular, devendo este ceder em prol de um interesse coletivo que necessita ser priorizado (RIBEIRO; SOUSA, 2019). É diante disso que se faz necessário destacar a importância da análise das funções dos tributos no sistema tributário brasileiro, uma vez que a sua extinção indevida afeta toda a organização fiscalizatória do Estado e o seu “consumidor” final: a sociedade.

¹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014.

3.1 A função fiscal, parafiscal e extrafiscal dos tributos

Inicialmente, tem-se que o sistema tributário brasileiro é o conjunto de normas tributárias que o governo utiliza para exigir os tributos, o qual é regulado pelo Código tributário Nacional, Leis especiais e Portarias. Segundo Musgrave (1976), o “Sistema Tributário é entendido como sendo o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem”. Assim, conforme a CF/88, em seu artigo 145, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria. Entende-se neste caso que a CF/88 por si só não cria nenhum tributo, mas divide o poder de tributar entre as entidades dotadas de poder político, que por lei instituirão, observados os limites estabelecidos.

Com a criação dos tributos surge a obrigação tributária, a qual trata-se de um dever do contribuinte, responsável ou terceiro em função da lei para pagar, onde se dará por meio de dois tipos de obrigações tributárias, quais sejam: as acessórias e as principais. Assim, nos termos do art. 113 da CF/88, a obrigação tributária é principal quando surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente e acessória quando a obrigação decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (BRASIL, 1988).

Ou seja, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente, extinguindo-se somente com o pagamento (recolhimento) do valor integral devido ou em decorrência do tempo, como explanado no capítulo anterior. Além disso, na obrigação acessória, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (PEREIRA, 2018).

Sendo assim, quando se trata de tributos, lembra-se logo dos impostos, das taxas e das contribuições de melhorias, pois são estas as que mais estão presentes no dia a dia do contribuinte (cidadão). Entretanto, o tributo pode ter função fiscal, extrafiscal, parafiscal ou até mais de uma dessas funções ao mesmo tempo (MACHADO, 2014). O Supremo Tribunal Federal (1993) já firmou o entendimento no seguinte modo:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais.

As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento". As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I; arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195; CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).¹⁹

Além disso, há de se destacar o entendimento do senso comum, do contribuinte, o qual vê o sistema tributário como uma atividade meramente arrecadatória para manter os cofres públicos. Entretanto, os tributos não servem apenas para garantir a sobrevivência financeira do Estado e possibilitar que ele exerça as suas funções, pois, conforme Costa (2016), essa função é chamada de fiscal – função primária dos tributos –, tendo em vista que a sua finalidade precípua é a arrecadação, visando o suprimento financeiro do Estado para que este realize os gastos públicos em benefício da satisfação do bem comum (COSTA, 2016).

Nesse sentido, Marinho e França (2008) dizem que:

a função precípua, e por que não dizer, única, era de puramente transferir recursos para os cofres públicos no sentido de pagar as suas despesas com serviços prestados à coletividade. Portanto, era uma mera forma de arrecadar fundos, sendo conhecida essa função tributária como fiscalidade (MARINHO; FRANÇA, 2008).

Sendo assim, a função fiscal possui a finalidade única de arrecadar para os cofres públicos por meio de instrumentos legislativos, como os impostos Federais, Estaduais e Municipais, a exemplo, tem-se: ISS - Imposto sobre serviço de qualquer natureza, que, a nível municipal, incide sobre qualquer atividade econômica; ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, utilizado pelos Governos Estaduais para controlar a circulação de mercadorias nos Estados; e o IR - Imposto de Renda (ALEXANDRE, 2022), o mais conhecido pela população brasileira, tendo em vista que todos que aferirem renda superior a R\$ 28.559,70 ao ano são obrigados a pagar o imposto, com exceção das isenções em Lei. Cumpre destacar que o Imposto de Renda ocupa a primeira posição em arrecadação entre os impostos federais e possui a finalidade fiscal como a mais destacável.

Assim, buscando a obtenção de receitas, esses impostos possuem natureza não

¹⁹ STF: ADI 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, j. 5-6-1991, P, DJ de 5-3-1993.

vinculativa, o que significa dizer que o Estado o utilizará como e onde bem quiser. Além disso, de acordo com as lições de Paulsen (2018), a função fiscal deve ser pautada nos princípios da segurança, isonomia e capacidade tributária, o que implica na arrecadação do tributo com o escopo de custear a máquina pública, ou seja, as despesas da Administração a fim de custear a atividade estatal.

Além disso, conforme Carvalho (2019), haverá fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncia que “os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos de sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram”. Isso significa dizer que um tributo será dotado de fiscalidade sempre que sua instituição se der com finalidade principal de arrecadação. Logo, entende-se que a fiscalidade diz respeito a finalidade precípua para qual o tributo foi criado e dever ser compreendida como regra geral da tributação, sendo aplicada na maioria dos casos.

Por outro lado, tem-se a função parafiscal, por meio da qual o Estado delega a capacidade administrativa de cobrar e fiscalizar tributos para entidades que atuam em paralelo a atividade estatal, ou seja, os tributos são destinados a custear atividades de interesse público, mas não são executadas diretamente pelo Poder Público, como, por exemplo, o INSS (Instituto Nacional de Seguro Social), que se trata de uma Autarquia que regula a previdência social, a qual beneficia o coletivo – representada em suas ações pela Advocacia Geral da União (AGU).

Tem-se como outros exemplos as empresas pertencentes ao sistema “S”, o SESI, SENAI e SEBRAE, as quais são pessoas jurídicas de direito privado que exercem atividade estatal delegada, ou seja, recebem benefícios das arrecadações fiscais para a execução e custeio de suas atividades (DUTRA, 2020). Sendo assim, os tributos parafiscais são aqueles que custeiam as atividades que não são do Estado, mas não exercidas por ele próprio. Isto é o que esclarece Machado (2009) quando destaca que o tributo é “parafiscal quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para custeio de atividades que, em princípio não integram funções própria do Estado, mas se desenvolve através de atividades específicas” (MACHADO, 2009).

Tem-se também a Caixa Econômica Federal (CEF), a qual, com fundamento no artigo 2º da Lei 8.844/1994, cobra contribuições, multas e demais encargos previstos na legislação, por meio dos débitos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), os quais são cobrados pelo procedimento da execução fiscal, sob a representação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) (BARROS, 2016).

Nesse sentido, Cassone (2018), entende que parafiscal significa “ao lado do fiscal”. No âmbito do Direito Tributário o fiscal é consolidado na figura do Estado, desse modo,

entende-se que a parafiscalidade guarda a ideia de uma atuação paralela à Administração Pública, o que é confirmado nos dizeres Alexandre (2017): “o tributo possui finalidade parafiscal quando a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos”. Desse modo, os tributos arrecadados vão para outras entidades que realizam atividades para a população, como é o caso das contribuições sociais que são destinadas a custear atividades de estatais.

Portanto, a função parafiscal é relacionada à noção da capacidade contributiva ativa, delegada para arrecadar e fiscalizar a tributação para outras pessoas de direito público, que, conforme o que estabelece o art. 119 do CTN, será o titular da competência para requerer o seu devido cumprimento. Sendo assim, a pessoa jurídica de direito privado, poderá ser incumbida, apenas, de realizar a arrecadação dos valores, conforme o art. 7º, §3º do CTN, desde que busque concretizar a função pública (OLIVEIRA, 2019).

No entanto, só o acúmulo de arrecadação não é suficiente para que um sistema tributário de justiça fiscal e social funcione de forma correta. Daí surge a função extrafiscal dos tributos, que se apresenta como meio do Poder Público alcançar os mais variados objetivos, utilizando seu poder-dever na intervenção, no domínio econômico e no meio social, como as políticas governamentais em prol do bem-estar da população (COSTA, 2016).

Assim, conforme Machado (2009), o tributo extrafiscal é aquele que é usado para intervir na economia, buscando estimular ou desestimular atividades, o que significa dizer que este tipo de tributo tem como função estimular ou desestimular as pessoas e empresas a fazerem ações que sejam convenientes ou nocivas ao interesse público, ou seja, visando equilibrar a economia do País (MACHADO, 2009). A exemplo, pode-se citar os impostos de importação (II), de exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações financeiras (IOF), pois em regra, possuem caráter regulador de economia interna e até externa.

Sendo assim, extrafiscal é o tributo que é utilizado com finalidade diversa das arrecadações, ou seja, o Poder Público pode adotar medidas fiscais de grande importância para o bem-estar da população, consubstanciando o interesse público, seja por meio da preservação do meio ambiente, pelo combate ao desemprego ou fortalecendo a saúde da população, mas sempre utilizado em prol da coletividade. Diante disso, Carvalho (2011), explica que é extremamente necessário a existência da extrafiscalidade, bem como dela submeter-se aos princípios constitucionais:

Ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência

impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade de seu manejo (CARVALHO, 2011).

Além disso, conforme Costa (2016), a extrafiscalidade tributária tem importância de tal magnitude que a própria Constituição Federal de 1988 prever a aplicação de tributos com finalidade extrafiscal, como, por exemplo, o art. 146, inciso III, alínea d, e parágrafo único, que dispõe do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas (ME) e para empresas de pequeno porte (EPP), o famoso regime de tributação unificado denominado Simples Nacional, bem como o art. 153, §4º, inciso I, que trata do ITR (Imposto sobre Propriedade Rural) progressivo, que busca desestimular a manutenção de propriedade improdutiva (BRASIL, 1988).

No entanto, a ideia de extrafiscalidade – utilização da tributação para outros fins, que não o da mera e pura arrecadação –, possui grandes divergências, onde parte minoritária da doutrina entende que ela deve ser evitada, uma vez que a função tributária extrafiscal impossibilita a aplicação dos princípios tributários, como o da isonomia, da igualdade e da capacidade contributiva. Por outro lado, a corrente majoritária da doutrina e tributaristas defendem a necessidade de existir a função extrafiscal dos tributos, principalmente quando a pretensão for amparar situações políticas, econômicas e sociais imprescindíveis ao desenvolvimento social e econômico do país (COSTA, 2016).

Ademais, o legislador, visando a obtenção de resultados diversos do meramente arrecadatório, positivou exceções aos princípios da anterioridade e da legalidade, os quais possuem grande importância para o direito tributário. Assim, no que se refere as exceções ao princípio da anterioridade, tem-se no art. 150, § 1º da CF/88 tributos que não estão sujeitos ao princípio da anterioridade anual ou nonagesimal, que, em sua maioria, possuem finalidades extrafiscais, como, por exemplo, o Imposto de Importação, de Exportação e o de Operações Financeiras - IOF (BRASIL, 1988).

Já o princípio da legalidade, que se encontra previsto no art. 153, § 1º da CF/88, traz a possibilidade de o Poder Executivo legislar sobre matéria tributária, autorizando o aumento de alíquotas de alguns impostos, mas respeitando sempre os limites definidos pela lei instituidora do respectivo imposto (BRASIL, 1988). Assim, por meio desse poder discricionário, o Executivo pode praticar atos de caráter extrafiscal, tanto para legislar sobre algum imposto, quanto para suprir necessidades, dificuldades e crises eventualmente desenvolvidas na esfera econômica, política e social.

3.2 A Função social dos tributos

Inicialmente, destaca-se que a receita pública, principalmente a proveniente da arrecadação tributária, é fundamental para o desenvolvimento da sociedade, nos seus aspectos econômicos, sociais e culturais. Portanto, é impossível desassociar o processo de tributação de noções de equidade e justiça social, pois em toda a sociedade um dos principais pilares para uma tributação correta é a justiça. Além disso, quando se fala em função social do tributo, tem-se que sua aplicação está interligada diretamente com o respeito à dignidade humana, tendo em vista a necessidade de se reduzir as desigualdades regionais e sociais existentes.

Nesse sentido, Ribeiro (2018), traz o conceito de tributação social, que, para ela contribui no alcance da função social dos tributos:

no que consiste a tributação social? Não se trata apenas em atender as necessidades mais elementares da população, é mais do que isso. A tributação deve respeitar a dimensão individual e familiar, considerando a capacidade contributiva entre outros princípios constitucionais de proteção ao contribuinte. Sempre que a tributação impedir ou dificultar a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório. Será desmedida também a tributação se os governos pretenderem arrecadar tributos, ultrapassando a soma necessária de dinheiro para o atendimento das necessidades sociais. Tal tributação provoca a transferência de valores dos contribuintes para o Fisco, sem finalidade social (RIBEIRO, 2018).

Portanto, entende-se como tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade, devendo privilegiar as necessidades da população, que vai da alimentação básica até o direito a livre iniciativa e a livre concorrência, ou seja, a função social que os tributos possuem envolve todos os aspectos da vida humana, tendendo a realizar a distribuição do patrimônio e das rendas.

Sendo assim, tem-se, conforme Ribeiro (2018) que o poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se trata, de maneira igual, todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, o combate ao desemprego e à inflação, entre outros aspectos (RIBEIRO, 2018).

Muitos governantes podem alegar que uma legislação tributária mais equitativa poderia prejudicar a eficiência do Estado, mas nem sempre uma gestão eficiente dos tributos é sinônimo de uma gestão justa desses recursos, tendo em vista que uma legislação tributária considerada eficiente também leve grande parte de uma sociedade à pobreza. No entanto, de nada vale uma tributação progressiva, se os recursos são distribuídos pelo Estado de maneira

desigual, sendo necessário que os recursos obtidos pelos governantes por meio da tributação sejam distribuídos à sociedade de maneira equitativa. Assim, a função social tem como base a satisfação dos interesses da sociedade, buscando o equilíbrio e a justiça social pela redução das desigualdades sociais e regionais preconizada pelo art. 170 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (BRASIL, 1988).

Sendo assim, o tributo não deve ser entendido como uma mera obrigação paga pelo cidadão, mas, conforme Bernadino (2017), deve ser entendido como o preço da própria cidadania. Dessa forma, a função social do tributo se concretiza a partir do desenvolvimento de ações econômico-sociais, as quais serão capazes de atingir a equidade almejada pelo texto Constitucional, de modo a solucionar as problemáticas existentes. Ademais, o tributo somente se justifica na medida em que cumpre esse fim, inclusive, com a redução das desigualdades sociais.

A exemplo de tributos que servem a função social, tem-se o IPTU, ITR, PIS e o COFINS, os quais possuem previsão constitucional nos artigos 153, 156, 195 e 239 da CF (BRASIL, 1988). No que tange ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), tem-se que trata-se de um imposto patrimonial que incide sobre o valor venal dos imóveis urbanos, o qual a Constituição Federal admite a utilização de alíquotas progressivas com o objetivo de fazer com que a propriedade atenda à sua função social em três formas de progressividade, quais sejam: no tempo, para punir a especulação imobiliária em propriedades urbanas não edificadas, não utilizadas ou subutilizadas, conforme previsão do art. 182, § 4º, II; em razão do valor do imóvel nos termos do art. 156, § 1º, I, e em razão da localização do imóvel, como dispõe o 156, § 1º, II (BRASIL, 1988).

Oportuna mencionar que o Supremo Tribunal Federal já entendeu que o IPTU é progressivo em duas situações, quais sejam: extrafiscalidade, a qual se dá quando não obedecer a função social, conforme o art. 182, § 4º, inciso II da CF/88 e a fiscalidade, que ocorrerá quando obedecer ao princípio da capacidade contributiva prevista no art. 156, inciso I c/c § 1º, inciso I da CF/88 (BRASIL, 1988).

No caso do ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), a Constituição de 1988 dispõe que as alíquotas são variáveis em função de critérios como a localização, a área total da propriedade, o percentual de utilização da área, e incidem sobre o valor da terra nua. Portanto, em relação ao ITR, a progressividade é observada apenas quando houver o descumprimento da função social, nos termos do art. 153, § 4º, inciso I da CF/88 (BRASIL, 1988). Desse modo, conforme Dutra (2020), os municípios que celebrarem convênio com a União para realizarem a administração do imposto (cobrança e fiscalização) terão o direito à percepção de 100% do ITR incidente sobre as propriedades rurais localizadas em seu território, portanto, sua função é claramente extrafiscal, auxiliando a disciplinar a propriedade rural, como forma de buscar a efetivação da função social da propriedade, não incidindo sobre pequenas glebas rurais, quando a exploração ficar a cargo do proprietário e de sua família, desde que não possua outro imóvel (DUTRA, 2020).

No caso do PIS (Programa de Integração Social), por se tratar de uma contribuição social que se enquadra na função parafiscal, tendo em vista que sua arrecadação tem um destino específico, sua função social é exercida em benefício de toda a sociedade. Assim, conforme dispõe o art. 239 da CF/88, a destinação da arrecadação do PIS vai para financiamento do Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT, como o custeio do Programa do Seguro-Desemprego, do Abono Salarial e ao financiamento de Programas de Desenvolvimento Econômico através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDES).

Oportuna destacar que o seguro desemprego e o abono salarial é um direito do trabalhador e isto será concedido se o empregado contribuir para o PIS ou PASEP, conforme o que dispõe o § 3º do art. 239 da CF/88 (BRASIL, 1988). Ademais, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDES) recebe 40% da arrecadação do PIS e do PASEP para financiar programas de desenvolvimento econômico (BRASIL, 1988), ou seja, a tributação destinada a esses programas tem como finalidade a função social em combate a desigualdade da sociedade.

No que diz respeito a função social do COFINS, tem-se como base o entendimento de Madeira (2014), o qual dispõe que a COFINS é uma contribuição com função parafiscal. Portanto, são destinadas a custear atividades de estatais. Assim, de acordo com o art. 1º da Lei

Complementar nº 70/91, a COFINS tem como função de financiar a seguridade social, que se divide em previdência social, saúde e assistência social (BRASIL, 1991), as quais também encontram amparo legal na CF/88 em seu art. 194 quando dispõe o seguinte: “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, Ibrahim (2009) define que a seguridade social pode ser conceituada como a rede protetiva formada pelo Estado e por particulares, com contribuições de todos, incluindo parte dos beneficiários dos direitos, no sentido de estabelecer ações para o sustento de pessoas carentes, trabalhadores em geral e seus dependentes, providenciando a manutenção de um padrão mínimo de vida digna (IBRAHIM, 2009). Portanto, entende-se a seguridade social como um conjunto de ações que visam construir uma sociedade livre e justa, reduzindo as desigualdades sociais e promovendo o bem comum.

Além disso, tem-se que a saúde é um direito de todos e obrigação do Estado em fornecê-la sem qualquer custo, assim como define a Constituição Federal de 1988 em seu art. 196, quando dispõe que a “saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação” (BRASIL, 1988). Cumpre destacar que o atendimento à saúde providenciado pelo Estado não necessita de comprovação de contribuição do beneficiário direto.

Tal fundamento pode ser extraído do art. 203 da CF/88, *in verbis*:

Art. 203: A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes; III - a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei (BRASIL, 1988).

Desse modo, percebe-se que a função social dos tributos está vinculada ao uso do Sistema Tributário Nacional como um instrumento efetivo para que o Estado cumpra sua função social de promover o bem comum, a igualdade e a justiça, por meio do desenvolvimento social e econômico.

Nesse sentido, pode ser citado o incentivo fiscal conhecido como PROUNI (Programa Universidade para Todos), o qual visa promover o acesso da população de baixa renda ao ensino superior, ou seja, oferecer retorno da arrecadação tributária a população através

da educação, buscando igualar as oportunidades a pessoas de baixa renda. Além disso, conforme Castro (2012), as instituições privadas, com ou sem fins lucrativos, que aderem a este programa, terão a isenção de alguns impostos e contribuições, ou seja, tanto sociedade quanto a instituição privada auferirão vantagens fiscais, atendendo assim a função social que lhe é inerente.

Portanto, tal programa além de garantir a educação superior para uma maior parcela da população, também faz com que a sociedade receba o retorno adequado. Além disso, no que diz respeito aos tributos, a ESAF (2014) estabelece que é imprescindível que em sua estruturação normativa e em seus objetivos estejam estabelecidos os princípios da igualdade e justiça social, mesmo que a essência do Direito seja sua aplicação prática. Ou seja, os princípios constitucionais não podem ser meras declarações de boas intenções (ESAF/MF, 2014).

Entretanto, oportuna mencionar que mesmo uma legislação tributária justa não se consegue resolver todos os problemas sociais, principalmente os mais complexos. Conforme Viol (2008), isso é um fato que pode ser observado principalmente nos países em desenvolvimento, que ainda não têm bons índices de distribuição de renda, onde é necessária a adoção de medidas mais eficazes a longo prazo, como, por exemplo, o investimento em educação (VIOL, 2008, p. 12). Assim, uma correta e justa legislação tributária, além de atender às necessidades básicas da sociedade, como saúde, educação e segurança, tem a capacidade de promover uma melhor distribuição de renda.

Ocorre que a sociedade não consegue mais enxergar a finalidade social dos tributos como uma motivação para os pagamentos ao Estado, pois acreditam não terem retorno, seja por falta de conhecimento da legislação, seja por uma noção de que o dinheiro pago ao governo não é redistribuído à sociedade. Em real verdade, o que acontece é que o contribuinte tem cada vez mais pago seus tributos com a finalidade de evitar alguma sanção e não por acreditar que isso irá promover o bem-estar comum. Nesse sentido, Ichiara (2012), reforça a ideia ao afirmar que “ninguém, espontaneamente, gosta de pagar tributos, mas paga porque é obrigatório e o não pagamento, quando é devido, importa na sujeição de uma sanção”.

Além disso, as normas jurídicas existem para agir sobre a realidade social, garantir a sua aplicação devida. No Brasil, os tributos pesam efetivamente sobre os ombros da população e, em especial, dos assalariados e consumidores (ESAF/MF, 2014), tendo em vista que a tributação é mais onerosa para os contribuintes de classe média do que para o contribuinte de grandes fortunas, pois para este último não fará diferença, até mesmo por não cumprir com suas obrigações fiscais, ofendendo a livre concorrência.

3.3 A Função da livre iniciativa e livre concorrência

Neste subtópico, traz-se a livre iniciativa e a livre concorrência como funções, cabendo anotar que são, para o ordenamento jurídico brasileiro, princípios constitucionais, os quais possuem importância máxima para interpretação de lides em que a lei expressa não for suficiente ou mesmo for omissa. Portanto, tratar-se-á na presente pesquisa para além da principiologia, mas como uma função inerente aos tributos, pois, função é tida como uma complementação de algo que em sua ausência não funcionaria.

Isso significa dizer que os tributos perdem sua função quando são aplicados de forma desigual, onde a livre concorrência não existe, fazendo com que devedores consigam se desenvolver melhor no sistema comercial, já que se omite de suas obrigações fiscais, enquanto o contribuinte que cumpre com os deveres tem maior dificuldade para crescimento, já que o espaço de crescimento estará monopolizado pelo devedor que possui mais recursos e investimentos. Em real verdade, o Estado busca colocar os empreendimentos em igual concorrência, mas ainda não há de fato a concretização. Nesse sentido, Calixto (2000), diz que “a livre iniciativa deve ser desenvolvida num regime de livre concorrência”. Dessa forma, deve haver no mercado maior presença de competitividade entre os contribuintes, visando as mesmas oportunidades para todos.

Sabe-se que a livre iniciativa está relacionada com o livre exercício da atividade econômica, ao passo que, conseqüentemente, a livre concorrência se baseia nos princípios da isonomia e na legalidade tributária, sendo dever do poder público garantir a liberdade de concorrência, com vistas a atender à sociedade, para que esta possui opções.

Portanto, conforme Castro (2020), o modelo ideal de concorrência seria aquele onde existem muitos vendedores e compradores ofertando e adquirindo determinado produto, e não aquele em que haveria um indivíduo, isolado, que pudesse controlar totalmente o mercado. Além disso, cumpre destacar que os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência são de extrema importância para que haja o desenvolvimento econômico e social e, sem a presença deles não seria possível buscar a redução das desigualdades sociais e regionais, nem alcançar a justiça social defendida pelo art. 170 da Constituição Federal de 1988.

Entretanto, no Brasil, apesar de se tratar de um país com um sistema altamente capitalista, onde tudo que se comercializa se gera renda, tal modelo concorrencial não consegue ser tido como absoluto, tendo em vista que há casos de monopólios e oligopólios que restringem essa liberdade, diminuindo a concorrência. Na verdade, grandes negócios trabalham justamente em busca de acabar com a concorrência. Diante disso, faz-se necessário destacar os três

princípios tributários sob os quais se pauta a livre concorrência, quais sejam: a legalidade, a isonomia e a uniformidade geográfica.

Assim, o princípio da legalidade tributária ou reserva legal, possui previsão no art. 150, inciso I, da CF/88, com a seguinte disposição: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988) - *nullum tributum sine lege*. Assim, esse princípio limita a atuação do ente tributante, não permitindo que se cobre ou aumente o tributo sem que a lei assim estabeleça, o que evite arbitrariedades do ente fiscal. Nesse sentido, Côelho (2010), destaca que no princípio da legalidade “a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras”, ou seja, os legisladores.

Há, contudo, exceções ao princípio da legalidade, onde o Poder Executivo estabeleceu a alíquota de quatro impostos: II, IE, IPI e IOF. Estes, segundo Côelho (2010), “podem ter suas alíquotas alteradas e, pois, aumentadas (quando se restabelece a redução inicial) sem prévia lei, por simples ato administrativo, atendidas as condições e os limites a serem fixados em lei autorizativa”. Tal exceção encontra-se disposta no art. 153, §1º, da CF/88.

No caso do princípio da isonomia tributária ou igualdade tributária, cuja previsão se encontra no art. 150, inciso II, da CF/88, diz respeito a vedação de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (BRASIL, 1988), ou seja, legisladores, ou até mesmo o poder executivo, não podem estabelecer tratamento diferenciado a nenhum contribuinte que esteja na mesma posição.

A exemplo do já mencionado, tem-se o Imposto sobre a Renda, o qual gera grandes discussões, pois trata-se de um imposto progressivo, sob o qual aquele que auferir uma renda menor, pagará menos ou nenhum imposto, ao passo que aquele que obtiver uma renda maior pagará um montante maior a título desse mesmo imposto, ou seja, quanto maior a renda, maior o valor a ser pago. Assim, percebe-se que o princípio da isonomia traz justamente a ideia de progressividade, tendo em vista que a ideia se pauta em tratar os iguais conforme suas igualdades e os desiguais na medida de suas desigualdades.

Já no caso do princípio da uniformidade geográfica previsto no artigo 151, inciso I, da CF/88, tem-se a proibição dos entes em estabelecer tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, nem permitir diferenciação tributária para um Estado em detrimento de outro, pois entende-se que tais medida poderiam acabar com a independência dos Estados,

até mesmo forma de favorecer ou condená-los (CASTRO, 2020). Em relação ao princípio, Amaro (2009) pontua o seguinte:

a Constituição estabelece a uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional, e veda distinção ou preferência em relação à Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro (art. 151, I). Há ressalva expressa para os incentivos regionais, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do País, com fundamento em que situações desuniformes não podem ser tratadas de modo uniforme (AMARO, 2009).

Diante disso, o que se tem é a possibilidade de a União conceder incentivos fiscais para promover o equilíbrio entre as regiões, o que faz com que seja fomentado a livre concorrência. Por isso se faz importante o papel do Estado como interventor da Economia, com vistas a assegurar os princípios não só constitucionais fundamentais, mas também os da ordem econômica e os tributários. Desse modo, compete ao Estado a tarefa de regular o mercado, e proteger o consumidor e a sociedade em geral (CASTRO, 2020).

Assim, na esfera privada, deve existir um equilíbrio concorrencial, nos termos do art. 146-A da CF/88, o qual dispõe que a liberdade de iniciativa econômica guarda relação com o livre exercício da atividade econômica, ao passo que a livre concorrência se baseia na isonomia, ou seja, em um ambiente em que as empresas estarão em situação equilibrada, num mesmo patamar, e onde não existem favorecimentos a umas em relação a outras, salvo quando a própria Constituição Federal especificar, a exemplo do artigo 170 inciso IX, que prevê a necessidade de proporcionar tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob a égide das leis brasileiras, e que tenham sede e administração no Brasil (BRASIL, 1988).

Diante disso, Scaff (2006) disciplina o seguinte:

Liberdade de iniciativa econômica decorre de um primado de liberdade, que permite a todo agente econômico, público ou privado, pessoa física ou jurídica, exercer livremente, nos termos das leis, atividade econômica em sentido amplo. Parte de um conceito de liberdade de exercício da profissão, para trabalhadores, e da liberdade do exercício de uma atividade econômica, para empresas. Já a livre-concorrência funda-se primordialmente na isonomia, e não na liberdade (a qual, embora não esteja afastada, não é primordial). Busca-se criar as condições para que se realize um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição da República em seu art. 3º, e respeitando os princípios da ordem econômica. Para que possa existir livre concorrência é imperioso que haja isonomia entre os contendedores na arena do mercado. A livre-concorrência repudia os monopólios, pois eles são sua antítese, sua negação. Cabe ao Estado criar condições para que haja livre concorrência, não apenas com sua inação (exercício da liberdade), mas com ações concretas, reprimindo o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros (SCAFF, 2006).

Com base nisso, tem-se que o Estado deve intervir na economia e essa intervenção pode ocorrer por diversos modos, inclusive através de uma tributação mais ostensiva, caso haja

lesão às normas constitucionais e que, notadamente, lesem a livre concorrência. Ademais, outras são as formas de participação ativa do Estado, como, por exemplo, a concessão de incentivos fiscais, a fim de organizar as empresas para que elas se estabeleçam em consonância com a livre iniciativa e a livre concorrência, respeitando os princípios da ordem econômica e possibilitarem “a redução das desigualdades regionais e sociais, que devem ser observadas e fiscalizadas pelo Estado, para que não haja excesso nas suas utilizações, salvaguardando, assim, os ditames da justiça social” (CASTRO; GENOVEZ, 2014).

Ademais, a livre concorrência deve ter, como objetivo: “um equilíbrio que deve se prestar, segundo a Constituição, de instrumento para o alcance de outros valores, destacando-se que deve assegurar a existência digna de todos, os valores sociais da justiça social com base no trabalho humano e na livre iniciativa” (RIBEIRO, 2012). Portanto, é possível desenvolver um estudo acerca da aplicabilidade dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência para a garantia do desenvolvimento econômico e social, a fim de que o mercado tenha um equilíbrio e, deste modo, seja possível a proteção da sociedade. Esse seria o modelo ideal de livre concorrência, se ocorresse de fato. Ocorre que quando se trata de empresas, muitas das vezes elas têm por objetivo um lucro abusivo e, ante a ausência de concorrência, é necessária e indispensável a intervenção do Estado, para que o mercado restabeleça o equilíbrio, tendo em vista que os maiores devedores fiscais são pessoas jurídicas. Assim, fica fácil ganhar milhões quando se paga impostos.

A exemplo, tem-se as execuções fiscais²⁰ ajuizadas contra C.B (pessoa jurídica), instituição de ensino privado que sonega mais de 21 milhões de impostos, tida no rol de grandes devedores²¹. Ocorre que em uma das ações em curso, a qual o crédito albergado totaliza a quantia de R\$ 211.641,54 (duzentos e onze mil, seiscentos e quarenta e um reais e cinquenta e quatro centavos), por intermédio de exceção de pré-executividade, a executada alega que por existir comando judicial para bloqueio de ativos financeiros em sua conta, encontra-se impedida

²⁰ 28 resultados encontrados: 0004322-58.2002.4.01.4000 (FGTS/Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço CEF); 0001975-83.2006.4.01.4300 (FGTS/Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço); 0003685-85.2012.4.01.3700 (FGTS/Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço) 0044577-36.2012.4.01.3700 (Contribuições Sociais); 0041282-54.2013.4.01.3700 (Contribuição sobre a folha de salários) 0006532-34.2015.4.01.3901 (IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) 0007955-79.2017.4.01.3700 (Contribuições Previdenciárias) 0002833-45.2018.4.01.3702 (Ausência de Cobrança Administrativa Prévia) 0002888-48.2018.4.01.3814 (Ausência de Cobrança Administrativa Prévia) 0004277-68.2018.4.01.3814 (Ausência de Cobrança Administrativa Prévia) 0006033-36.2018.4.01.3807 (Contribuições Sociais) 0024658-33.2018.4.01.3900 (Contribuições Previdenciárias) 0061590-38.2018.4.01.3700 (Contribuições Previdenciárias) 0078828-70.2018.4.01.3700 (Contribuições Previdenciárias) 0000546-17.2019.4.01.3301 (Contribuições Sociais) 0001545-04.2019.4.01.3807 (Contribuições Sociais).

²¹ Informação é pública e pode ser consultada no aplicativo dívida aberta da PGFN.

de receber pagamentos a que tem direito, sob o receio de serem bloqueados ou seja, possui condições suficientes de arcar com suas obrigações tributárias, mas não a faz.

Para supedanear a sua pretensão alega que o montante que tem a receber é para fazer o pagamento de salários, os quão possuem caráter de impenhorabilidade. Além disso, a executada invoca a aplicação teleológica da lei, fundamentando no sentido de que sua aplicação há de ser para alcançar os fins sociais a que ela se destina. No entanto, é indubitável que a aplicação da lei deve estar condicionada ao atendimento dos fins sociais, até porque as leis foram feitas para a consecução dos fins da sociedade, e não o inverso.

Portanto, a fundamentação de que os ativos financeiros não podem ser objeto de penhora em face do pagamento de salários de seus obreiros, cuja inobservância implicaria ao desatendimento do comando que preconiza que a aplicação da lei atenderá os fins sociais a que se destina é mais um mecanismo de se desviar de suas obrigações, ato esse praticado por inúmeras empresas no sistema brasileiro. Assim, a aplicação da lei deve culminar na consecução dos fins sociais a que se destina, a qual o próprio legislador modulou o seu alcance à promoção dos princípios da dignidade da pessoa humana, da proporcionalidade, razoabilidade, da legalidade, dentre outros.

Em defesa do caso, o Procurador da Fazenda Nacional²² responsável, destacou o seguinte:

para colher prova do que acima se diz basta passar *vista-d'olhos* dos diversos outdoors espalhados na cidade que dão conta da ampliação das instalações da Executada, sem que a mesma tenha a menor preocupação em satisfazer as obrigações a todos impostas. Seus concorrentes que o digam! De mais a mais, não há espaço para se invocar a impenhorabilidade de salários, até porque o que se pretende bloquear não são numerários mantidos em conta corrente de nenhum dos seus empregados, tampouco que seja contrapartida de uma determinada relação laboral. Parece que nesta quadra, por analogia, também pode ser aplicada a inteligência que deflui do princípio *pecunia non olete* (CANTANHEDE, 2022).

Com isso, percebe-se que a pretensão deduzida pela devedora não se adequa ao princípio da livre iniciativa e da livre concorrência - premissa de estatura constitucional da ordem econômica - na exata medida em que, subtraindo-se arditosamente ao pagamento de tributos, pratica verdadeira concorrência desleal, acabando por esterilizar o ambiente econômico destinado ao desenvolvimento sadio da livre iniciativa, ao progresso da sociedade e dos valores consubstanciados na própria Carta Magna.

²² CANTANHEDE, João. Resposta à exceção de pré-executividade. PGFN/MA, 2022.

4 DAS PRINCIPAIS CONSEQUÊNCIAS DA APLICAÇÃO DO RESP. Nº 1.340.553-RS DE 2018 NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A corrupção agiria como um imposto que reduz os incentivos ao investimento.

(MACIEL, 2005)²³

Tem-se na Lei de Execução Fiscal (6.830/80), em seu art. 40, que “o Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição” (BRASIL, 1980), ou seja, ficava a margem de entendimentos judiciais sobre quanto tempo os processos de execução ficariam suspensos, o que gerava a sua paralização *ad aeternum*.

Diante disso, a Fazenda Pública recorre ao STJ para solucionar questões hermenêuticas relacionada à aplicabilidade do artigo 40 da Lei de Execução Fiscal (6.830/80), o que restou consubstanciado que não sendo frutíferas a citação do executado e a busca por bens à penhora, o processo ficará suspenso pelo período de um ano para que seja realizado diligências (BRASIL, 2018). Nesse caso, se o executado não possui bens penhoráveis, o processo sofrerá a suspensão por um ano, gerando grandes chances de a demanda não ser apreciada em seu mérito, haja vista que há meios alternativos para dar prosseguimento ao feito executivo (RODRIGUES; ABREU, 2019).

Sendo assim, o processo executivo segue seu curso de suspensão pautado exclusivamente nas leis e no Resp. 1.340.553/RS, ou seja, não há que se falar em sanção para a Fazenda Nacional (ex: honorários), tendo em vista que a impossibilidade de citação do executado e a ausência de bens em seu acervo patrimonial são causas exclusivas dele, das quais não poderiam puramente pautar a extinção da execução fiscal.

Desse modo, percebe-se que teses levantadas pelo Superior Tribunal de Justiça foram julgadas a partir de razões pragmáticas, de uma forma direta e técnica. Portanto, torna-se evidente a impossibilidade de conseguir satisfazer a dívida no prazo de seis anos – somatório de um ano da suspensão do processo com os cinco anos transcorrido da prescrição intercorrente –. Em suma, isso define que o Recurso Especial nº 1.340.553/RS criou um sistema automático de suspensão e de arquivamento, extinguindo inúmeros processos de execução por meio do instituto da prescrição intercorrente.

²³ MARCIEL. Felipe Guatimosim. O Combate à Corrupção no Brasil: Desafios e Perspectivas – o Controle da Corrupção no Brasil. Trabalho classificado em 3º lugar no I Concurso de Monografias e Redações da CGU/2005.

4.1 (des) necessidade de comando judicial ou manifestação da Fazenda Nacional

Um processo judicial é resultante da composição da relação processual e do procedimento, dois elementos que combinam e se complementam. Sendo assim, tem-se que a relação processual constitui-se de posições jurídicas que vão do início ao fim do processo, e são praticadas pelas partes envolvidas: autor, réu, seus procuradores, Juiz e os serventuários da Justiça – além dos sujeitos processuais que intervêm no procedimento, como, por exemplo, promotores, peritos, intérpretes, etc. Cada um realiza um ato processual, portanto, é de suma importância para este subtópico entender o que são esses atos.

Conforme Grinover, Cintra e Dinamarco (2013), “para ser ato processual, a conduta humana realizada no processo deve ser dotada de efeitos sobre este”, ou seja, deve do andamento ao processo, tendo em vista que são ações praticadas no seu decorrer, tendo por efeito a constituição, a conservação, o desenvolvimento, a modificação ou a cessação da relação processual, além de respeitar os princípios do devido processo legal e do contraditório. Nesse sentido, as condutas humanas que não produzem efeitos sobre o ato, ou seja, não extinguem, criam ou modificam situações jurídicas não podem ser consideradas atos jurídicos processuais, pois não possuem relevância no mundo jurídico.

Diante disso, Grinover, Cintra e Dinamarco (2013) também classificam os atos processuais da seguinte forma: “a) atos dos órgãos judiciários (juiz e auxiliares) e atos das partes; e b) atos simples e complexos”. Assim, os atos dos órgãos judiciários compreendem as atividades do juiz no processo, que se dividem em duas categorias, a dos atos de provimento e a dos atos reais ou materiais (GRINOVER; CINTRA; DINAMARCO, 2013).

Para o autor, os atos de provimentos do juiz são praticados dentro do processo, por meio de suas falas, seja ela verbal ou por escrito, ou seja, ato de decidir alguma pretensão ou determinar providências (GRINOVER; CINTRA; DINAMARCO (2013), como, por exemplo, na execução fiscal, onde o Juiz a requerimento da Fazenda Pública, suspende o processo ou até mesmo o extingue com ou sem resolução do mérito. Assim, os pronunciamentos do juiz serão finais ou interlocutórios, o que significa dizer que nesse primeiro caso o ato decide a causa, como a sentença, a qual a parte insatisfeita com a decisão poderá recorrer ao segundo grau a fim de modificá-la no todo ou em parte. Já as interlocutórias não decidem a causa, pois são atividades pronunciadas ao longo de um processo tanto para esclarecer, ou informar determinada situação, como as decisões e os despachos.

No que tange aos atos materiais, destaca-se que estes não determinam nenhuma documentação, apenas as instruem, como, por exemplo: comprovantes de pagamento,

parcelamentos, documentos pessoais e etc. Conforme Lopes (2021), tem-se também nessa classificação os auxiliares da justiça, os quais coordenam as tarefas de movimentação, documentação e execução. Assim, na movimentação, realizam atos através do escrivão e seus funcionários, como, por exemplo, a conclusão dos autos ao juiz, a vista às partes, a remessa ao contador, emissão de certidões e dentre outros. Na documentação, lavram os termos referentes à movimentação, como a conclusão, a vista, termos de audiências, etc. Já na execução, tratam dos encargos do oficial de Justiça, atos estes que normalmente são realizados fora dos auditórios e dos cartórios, por se tratarem de citação pessoal, mandado de penhora, busca e apreensão e entre outros.

Por outro lado, no que tange aos atos processuais das partes, destaca-se que estes ocorrem em forma de movimentação do processo, com a postulação, a disposição e instrução, podendo se classificar da seguinte forma:

- a) Atos postulatórios: a parte pede um provimento jurisdicional (denúncia, petição inicial, contestação, recurso);
- b) Atos dispositivos: a parte desiste de um direito, de determinada posição jurídica por diversos motivos, podendo desistir do processo, do recurso, etc.
- c) Atos instrutórios: As partes colecionam e instruem as provas, que levam ao livre convencimento do juiz.
- d) Atos reais: manifestação física das partes no processo, como ex: pagando custas, comparecendo fisicamente às audiências, exibindo documentos, submetendo-se a exames, prestando depoimento (LOPES, 2021).

Sendo assim, percebe-se que o processo judicial está inteiramente dependente dos atos nele praticados, tendo em vista que podem influenciar na sentença final ou até mesmo na prescrição do direito pleiteado, como já tratado nos capítulos anteriores. Ademais, destaca-se que o Código de Processo Civil de 2015 adota o princípio da liberdade das formas, o que significa dizer que atos e termos processuais não dependem de forma determinada, senão quando a lei expressamente o exigir (BRASIL, 2015).

Entretanto, a doutrina segue a linha do princípio da legalidade formal, o que para Silva e Gomes (2006) significa que o ato processual deve seguir uma forma específica, vinculada na lei com a finalidade de produzir efeitos jurídicos. Portanto, alguns requisitos são obrigatórios e comuns para todo o ato processual, como, por exemplo, o uso adequado da língua portuguesa, os prazos para a prática do ato, o devido poder postulatório e dentre outros casos dispostos no Código de Processo Civil de 2015.

Oportuna destacar que alguns requisitos comuns podem ser dispensados em decorrência de disposições em Lei, mas as regras gerais, como os requisitos formais devem ser observados., tendo em vista que o requisito formal se trata das petições iniciais, as quais

possuem requisitos que a tornam deferida ou indeferida, devem apresentar todos os elementos contidos no art. 319 do CPC.

Diante disso, na esfera do Resp. 1.340.553-RS de 2018, destaca-se que o entendimento firmado pelo STJ buscou assegurar a observância dos princípios da celeridade processual e da instrumentalidade do processo, com base nos inúmeros processos que se encontravam sobrestados. Assim, a efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) serão aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, por exemplo, a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens (BRASIL, 2018).

Ocorre que, o entendimento se deu em face do fluxo dos prazos do art. 40 da LEF, que se dão de forma automática, possuindo a seguinte redação:

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

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

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

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

§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei n. 11.051, de 2004)

§ 5º - A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4o deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei n. 11.960, de 2009) (BRASIL, 1980).

Dessa forma, tem-se que o prazo de 1 (um) ano de suspensão começa automaticamente da data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor e/ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido. Tal fundamento se dá nos seguintes termos: “nem o Juiz e nem a Procuradoria da Fazenda Pública são os senhores do termo inicial do prazo para a contagem da primeira parte (prazo de 1 ano de suspensão), somente a lei o é (ordena o art. 40: “[...] o juiz suspenderá [...])” (BRASIL, 2018).

Portanto, não cabe ao juiz ou à Procuradoria fazendária a escolha do melhor momento para o seu início, nem mesmo realizar ato que a determine, pois ao ser constatada a ausência de bens pelo oficial de justiça e intimada a Fazenda Pública, inicia-se o prazo, na forma do art. 40, caput, da LEF (BRASIL, 2018). Assim, conforme o referido Resp., o que importa para a aplicação da lei é que a Fazenda Nacional tenha tomado ciência da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, sendo isso suficiente para inaugurar o prazo prescricional.

Assim, havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão, inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável, durante o qual o processo é considerado arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/1980 – LEF (BRASIL, 1980), findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

Ocorre que tal prosseguimento das execuções restam por causar a ineficácia da própria execução do crédito fiscal, pois já pode se presumir que não haverá sucesso, mesmo a Fazenda Pública tentando por todos os meios a ela inerente e possíveis realizar a satisfação do crédito devido. Enquanto isso, o executado, na maioria das vezes não chega a realizar nenhum ato processual. Ou seja, para o executado o ato de se manter inerte é benéfico, enquanto as tentativas ineficazes de recuperar o crédito público é tida como atos prejudiciais a Fazenda Pública, ocasionando a extinção pelo simples decurso do tempo.

A questão encontra-se pautada no fato de que, se a prescrição se configura quando o autor de processo permanece inerte, de forma continuada e ininterrupta, durante lapso temporal suficiente para a perda da pretensão, os atos processuais da Fazenda, como as medidas constritivas, as tentativas de localização do executado e as de diligências, seriam então atos sem efeitos jurídicos? Tal questionamento se contrapõe diante da análise do princípio da eficácia dos atos processuais, o qual aduz que os atos processuais existentes, ainda que defeituosos, produzem seus efeitos dentro do que a lei dispõe, até que haja uma decisão judicial que decrete sua ineficácia.

Portanto, entender que não cabe ao juiz ou à Procuradoria fazendária realizar ato que determine a contagem do prazo prescricional, é o mesmo que dizer que a execução fiscal ficará nas mãos do executado, até que este resolva pagar ou apenas esperar sua extinção, como o dito popular “em cinco anos meu nome tá limpo”²⁴. Nesse caso, estará ofendendo o princípio acima referido, bem como o princípio da indisponibilidade do interesse público, o qual é fundamental nos feitos em que a Administração Pública figura como parte.

Portanto, sua observância não é mera orientação, mas obrigatória, assim como disciplinam Paula e Alexandrino (2017), quando dispõe que sua observância tem importância no fato de que toda atuação da administração deve atender ao estabelecido na lei, único

²⁴ O dizer popular está se referindo a negativação no SERASA, empresa privada que se tornou sinônimo de negativação, pois realiza análises e reúne informações relacionadas ao crédito, por meio de cadastro positivo, negativo, score e monitoramento de CPF.

instrumento hábil a determinar o que seja de interesse público, pois a lei é a manifestação legítima daquele a quem pertence a coisa pública: o povo. (PAULA; ALEXANDRINO, 2017).

Quanto à observância do Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público nas execuções fiscais, o Egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro apresentou manifestação cuja leitura merece atenção:

(...) Aplicação do princípio da indisponibilidade do interesse público. Paralisação do feito que não se deu por culpa do exequente. O Superior Tribunal de Justiça vem manifestando entendimento no sentido de que a prescrição intercorrente havida nas execuções fiscais somente se dá quando, decorrido o prazo de suspensão da referida ação (1 ano - artigo 40, § 2º da Lei 6.830/80), o exequente, devidamente intimado, não tomar qualquer providência no sentido de dar andamento ao feito pelo prazo de cinco anos. (...) A paralisação do feito não se deu por culpa da Fazenda Estadual, mas sim por fatos alheios à sua vontade TJRJ: Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Acórdão proferido em reexame necessário n. 0012028-67.1978.8.19.0001. Órgão Julgador: Primeira Câmara Cível. Relatora: Desembargadora Maria Augusta Vaz. Julgado em 05.04.2011.²⁵

No entanto, o que se percebe é que a maioria das execuções fiscais os atos processuais são realizados de forma demorada, fazendo com que possíveis causas suspensivas ou interruptivas não venham a surgir, provocando a extinção precoce da execução, o que, conseqüentemente, extingue o crédito fiscal, fomentando cada vez mais a baixa recuperabilidade do crédito público, assunto esse que será tratado no próximo subtópico.

4.2 A baixa recuperabilidade do crédito público diante do congestionamento do judiciário

Gastou-se inutilmente em 2017 o valor de R\$ 3 bilhões para recuperar a monta de R\$ 5,2 bilhões. Será que este custo-benefício é válido?

(ABRAHAN, 2019)²⁶

Etimologicamente, a palavra “crédito” advém do termo em latim “*creditum*”²⁷, que significa “coisa confiada”, sendo esse o mesmo sentido adotado pelo direito financeiro, ou seja, envolve a transferência de recursos baseado na confiança. No que tange essa confiança, Mota (2019) dispõe que se necessita da “confiança para cooperar, entretanto, também é preciso

²⁵ TJRJ: Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Acórdão proferido em reexame necessário n. 0012028-67.1978.8.19.0001. Órgão Julgador: Primeira Câmara Cível. Relatora: Desembargadora Maria Augusta Vaz. Julgado em 05.04.2011.

²⁶ Marcus Abraham é Desembargador Federal do TRF da 2º Região.

²⁷ Do Latim *creditum*, “algo emprestado, objeto passado em confiança a outrem”, participio passado de *credere*, “acreditar, confiar”. Do Latim *debita*, “quantias devidas em dinheiro”, de *debere*, “dever, ter uma quantia a pagar”, originalmente “manter algo afastado de outra pessoa”, de *de*, “para fora”, mais *habere*, “ter”. Ou seja, quando se deve alguma quantia, ela deve ser considerada como já não estando com o dono (JADEJISKI, 2016).

cooperar para ganhar confiança, seja na interação entre empresas, na relação público-privada ou na relação público-público”. Por outro lado, nessa esfera pública, tem-se que uma das razões pelas quais o suborno e a corrupção são considerados atos que corroem os sistemas democráticos e, conseqüentemente, a confiabilidade do sistema político fiscal.

Esse também é o entendimento adotado por Gastaldi (2018), quando dispõe que no crédito público se configura nos elementos de “confiança, que representa a confiança depositada pela pessoa que solicita o crédito na pessoa de quem o concede, e vice-versa; e o elemento tempo, pois o crédito sempre representa o diferimento de uma obrigação presente para um montante futuro”.

Ademais, no que tange a natureza jurídica do crédito público, tem-se, conforme Pulegio (2021), que sua natureza se encontra em três ideias, quais sejam: a que define crédito público como ato de soberania, a que assinala o cumprimento de um procedimento por via de ato legislativo e a teoria contratual. Assim, quanto a natureza de ato de soberania²⁸, cumpre informar que esse crédito público resultaria do poder de autodeterminação e auto obrigação do Estado, o que não se aplica nos sistemas atuais. Já na teoria contratual, a doutrina defende que a natureza jurídica do crédito teria como objetivo transferir certa quantia de uma pessoa (física ou jurídica) a um ente público da federação, para ser restituído, sob o acréscimo de juros e prazo definido (PULAGIO, 2021). Outra conceituação importante de se destacar é a dada pelo Senado Federal (2019), quando diz que crédito público é:

A capacidade de o governo cumprir obrigações financeiras com quem quer que seja inclusive e principalmente com os próprios cidadãos. É a capacidade que tem os governos de obter recursos da esfera privada nacional ou de organizações internacionais, por meio de empréstimos. Essa capacidade é medida sob diversos ângulos: capacidade legal, administrativa, econômica, mas, principalmente, na capacidade de convencimento, medida pela confiabilidade que o candidato ao empréstimo desperta nos potenciais emprestadores. Considerando-se que o empréstimo terá que ser, um dia, amortizado, teoricamente, com as receitas regulares, trata-se, na verdade, de antecipação de receita futura. O crédito público, quando materializado em empréstimos, dá origem a dívida pública (SENADO FEDERAL, 2019).

²⁸ Conforme Oliveira (2000), o preceito da soberania é elevado à norma constitucional com o texto da atual Constituição, que de forma expressa e explícita, quase que solenemente, consagra-o em várias passagens de seu texto. Aliás, da interpretação de sua inserção topológica nas constituições em geral, e na brasileira em particular, entendemos que o mesmo tem a natureza de princípio fundamental, com caráter primacial (OLIVERIA, 2000). Além disso, a segurança e harmonia social são objetivos eleitos pelo legislador constituinte e que se constituem objetos contidos na dimensão interna da soberania, conforme o que anuncia o preâmbulo da Constituição de 1988. Essa ideia é reforçada na medida em que o preâmbulo afirma que a sociedade brasileira está comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias (FILHO, 1988). Assim, consagra-se no art. 1º, o qual constitui o Estado Democrático de Direito, como primeiro fundamento nacional.

Portanto, faz-se necessário destacar que há notória relação entre a dívida pública e a responsabilidade na gestão fiscal, evidenciando assim que para o alcance de uma boa gestão dos recursos públicos faz-se necessário não somente enfatizar o controle dos gastos propriamente ditos (despesas públicas), como também sobre o endividamento público (EMERICIANO, 2020). Nessa perspectiva, destaca-se que a Lei de responsabilidade fiscal, criada por meio da Lei Complementar 101/2000, visa oferecer o máximo de transparência possível, bem como segurança e limite nos procedimentos de recuperação do crédito público, assim como dispõe o seguinte artigo:

Art. 29. Para os efeitos desta Lei Complementar, são adotadas as seguintes definições:

I - dívida pública consolidada ou fundada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

II - dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;

III - operação de crédito: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

IV - concessão de garantia: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada;

V - refinanciamento da dívida mobiliária: emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária.

§ 1º Equipara-se a operação de crédito a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16.

§ 2º Será incluída na dívida pública consolidada da União a relativa à emissão de títulos de responsabilidade do Banco Central do Brasil.

§ 3º Também integram a dívida pública consolidada as operações de crédito de prazo inferior a doze meses cujas receitas tenham constado do orçamento.

§ 4º O refinanciamento do principal da dívida mobiliária não excederá, ao término de cada exercício financeiro, o montante do final do exercício anterior, somado ao das operações de crédito autorizadas no orçamento para este efeito e efetivamente realizadas, acrescido de atualização monetária (BRASIL, 2000).

Por oportuno, cumpre destacar que por mais que os créditos públicos pareçam com os créditos privados²⁹, aqueles imperam com a soberania e a indisponibilidade do interesse público. Sendo assim, tendo em vista que a principal origem das receitas públicas consiste no

²⁹ O crédito privado é um título de dívida emitido por empresas privadas, como as instituições financeiras, as quais buscam captar recursos para financiar projetos, a expansão de suas operações ou para levantar recursos para setores importantes da economia, como o agronegócio e o mercado imobiliário. Além disso, esses créditos são uma forma da empresa conseguir dinheiro para investimento. Assim, ela pode aplicá-lo no crescimento da produção ou da construção de novas unidades, por exemplo. Os objetivos variam, mas a ideia é participar do processo de crescimento da empresa. Esses títulos são semelhantes aos títulos públicos federais. A diferença entre eles são os emissores. No caso do privado, são empresas. Em contrapartida, nos públicos, o emissor é o governo (FABRICIO, 2022).

conjunto de créditos, sejam eles provenientes de impostos, incentivos fiscais, empréstimos e outros, tem-se que o Estado, pautado na confiança com o cidadão, dá origem ao crédito público, que, não sendo pago, será recuperado por meio de ação de execução fiscal que se viabiliza nos termos da Lei de execução fiscal n° 6.830/80, do Código Tributário Nacional e, subsidiariamente³⁰, pelo Código de Processo Civil de 2015.

Assim, pode-se conceituar a execução fiscal como o procedimento por meio do qual a Fazenda Pública (União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações públicas) pode efetuar a cobrança do crédito, que é constituído em dívida ativa, a qual, como tratado nos capítulos anteriores, trata-se de um título executivo extrajudicial. Corroborando, Cunha (2018), dispõe que a execução fiscal se “caracteriza pela presença de 2 (dois) elementos: o sujeito ativo e o objeto. Somente se considera execução fiscal se o exequente for a Fazenda Pública e o valor cobrado compuser a sua dívida ativa”. Portanto, é uma modalidade de execução por quantia certa, líquida e exigível.

Sendo assim, destaca que as execuções fiscais no Brasil se classificam, em maior parte, nas seguintes:

As taxas de fiscalização, mensalidades e anuidades cobradas pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais são o principal objeto da ação de execução fiscal (37,3%), seguido de impostos federais (27,1%), contribuições sociais federais (25,3%) e outras verbas destinadas à União, como multas, aforamentos, laudêmos e obrigações contratuais diversas (10,1%). } O valor médio⁴ cobrado nas ações movidas pela PGFN é de R\$ 26.303,81, enquanto os conselhos de fiscalização das profissões liberais movimentam o aparato jurisdicional do Estado em busca de somente R\$ 1.540,74, em média (PINTO; NETO; VARELLA, 2015).

Entretanto, cada vez mais a execução fiscal tem se tornado um meio inútil de cobrança do crédito público, tendo em vista que na maioria dos casos a cobrança gera mais gastos do que o que se pretende arrecadar. Tal fundamento está pautado no enorme congestionamento de execuções fiscais no poder judiciário, o que faz com que milhões de processos sejam alcançados pela ação do tempo, ou seja, bilhões em créditos públicos não recuperados.

³⁰ Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil (BRASIL, 1980).

Conforme o relatório contábil do Tesouro Nacional³¹ referente ao ano de 2021³², o estoque administrado de créditos tributários e de dívida ativa da União teve crescimento (6,4%) e chegou a R\$ 4,715 trilhões em 2021. Entretanto, a expectativa de recuperação desses créditos é baixa, com a porcentagem de 15,77%, o que equivale a R\$ 744 bilhões, inferior aos 16% verificados em 2020 e aos anos de 2017 a 2019, quando chegou aos exatos 15% (TESOURO NACIONAL, 2022).

Para o Subsecretário do Tesouro Nacional, Heriberto Nascimento (2022), “a baixa recuperabilidade da dívida ativa é um problema crônico, que tem impactos na arrecadação e nas contas públicas”, sendo um dos fatores base desse problema a ampla possibilidade que o sistema brasileiro tem para os contribuintes recorrerem, tendo em vista que, conforme o relatório contábil acima referido, a maioria dos créditos públicos de dividem da seguinte forma:

- a) Créditos tributários a receber de competência da RFB, reconhecidos contabilmente no montante bruto de R\$ 329,5 bilhões...;
- b) Créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN, reconhecidos contabilmente no montante bruto de R\$ 945,1 bilhões...;
- c) Créditos tributários administrados pela RFB, mas não reconhecidos contabilmente, por terem sua exigibilidade suspensa, no montante de R\$ 1,702 trilhão...;
- d) Créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN, mas não reconhecidos contabilmente, por serem considerados de difícil recuperação, não atendendo aos critérios para reconhecimento de ativo, no montante de R\$ 1,722 trilhão (TESOURO NACIONAL, 2022).

Diante disso, percebe-se que o relatório deixa evidente que a quantia não recuperável já ultrapassa a quantia que pode vir a ser recuperada – o que também é incerto. Ocorre que, conforme já mencionado, essa recuperação se dá por meio da execução fiscal, que se caracteriza como meio de baixa probabilidade de pagamento pelo devedor-executado, seja de forma voluntária com o pagamento ou parcelamento do débito, ou seja de forma coercitiva, por meio da constrição patrimonial ou penhora on-line (BACENJUD).

³¹ Pode ser entendido como a carteira do governo Federal, ou o caixa do país, onde se encontra as receitas e despesas. Possui uma caixa com suas entradas de dinheiro como: Impostos, Taxas, Lucros das empresas públicas – como por exemplo, a Petrobras, que acaba enviando dinheiro ao governo pelo seu trabalho feito no país. Esse tesouro também possui as suas saídas de valores, que tem como principais gastos: Saúde, Segurança, Educação, e até Corrupção. No caso desse último, considera-se como um custo para os cofres públicos, além de ser considerada um dos maiores gastos de dinheiro do governo federal. Visto que, toda a renda que o governo capta não é suficiente para o pagamento dos outros gastos mais as corrupções, porque o governo gasta mais do que arrecada (STUMPF, 2022).

³² RCTN. Relatório Contábil do Tesouro Nacional: uma análise dos ativos, passivos e fluxos financeiros da União (2017).

Além disso, consultando o sistema da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, no relatório da “PGFN em números”³³ referente ao ano-base 2020, verifica-se que R\$ 596 bilhões em perdas judiciais foram evitadas, número esse que cai exorbitantemente no ano seguinte (2021), tendo em vista que o relatório do ano-base 2021 constatou que apenas R\$ 37,7 bilhões de perdas foram evitadas, o que equivale a uma diferença de R\$ 558,3 bilhões de reais perdidos. Tal comparativo demonstra que a recuperação do crédito pública restou prejudicada por extinção de inúmeras demandas.

Além disso, conforme o aplicativo da PGFN intitulado de “Divida Aberta”³⁴, tem-se consolidado que 4,7 bilhões de contribuintes devem ao fisco, dívida essa que chega a mais de R\$ 870 bilhões, sem contar que há 17 mil grandes devedores devendo o total de R\$ 1,5 trilhões de reais. Ocorre que a recuperação desses valores é baixa, tendo em vista que grande parte é de execuções antigas que, de alguma forma, ainda não alcançaram a ação deletéria do tempo. Sendo assim, verifica-se que a quantidade de créditos recuperados tem sido menor que a de créditos pendentes.

Nesse sentido, além da recuperabilidade do crédito público ser considerada baixa, é notório o alto índice de mortalidade das empresas brasileiras, que por vezes não possuem nenhuma garantia para seus passivos, fazendo com que bilhões em dívidas fiscais sejam extintas por ficarem no esquecimento, já que o Executado não se manifesta quanto a satisfação da dívida e as tentativas de recuperar por via judicial são em sua maioria infrutíferas, além das hipóteses em que são praticados atos fraudulentos para se abster do cumprimento da obrigação tributária, assunto esse que será melhor tratado no próximo subtópico.

³³ Conforme o gov.br, o programa “PGFN em Números” é um relatório anual, publicado no início de cada exercício, contendo um resumo das principais iniciativas, atuações e conquistas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no ano anterior, parecido com o relatório do CNJ que trata da “justiça em números”.

³⁴ O aplicativo “Divida Aberta” apresenta os devedores inscritos em dívida ativa da União ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) em situação irregular, que estão em processo de efetiva cobrança junto ao devedor. Portanto, permite ao consumidor, a partir da leitura do QR Code das notas fiscais emitidas, conferir se a empresa possui débitos em dívida ativa em situação irregular. Além da consulta rápida por nome (razão social ou nome fantasia, no caso de empresa) ou por CPF/CNPJ, a busca também pode ser personalizada por tipo de dívida – FGTS, multa trabalhista, multa criminal, multa eleitoral, previdenciária, demais débitos tributários e demais débitos não tributários —, por unidade federativa, por município, por atividade econômica ou por faixa de valor da dívida. Utilizando a ferramenta de georreferenciamento, é possível ainda navegar pelo mapa do Brasil e verificar quantas e quais são as pessoas jurídicas devedoras em determinada localidade (ALTIMUS, 2022).

4.3 Margem para ocorrência de fraude à execução

“Meu único crime é a sonegação fiscal.”

(LUXEMBURGO, 2003)³⁵

A ação de execução fiscal, materializada com o título executivo extrajudicial criado por meio da Certidão de Dívida Ativa (CDA), visa satisfazer a cobrança dos valores inscritos, os quais submetem a apreciação do judiciário o patrimônio do devedor. Diante disso, conforme Schaedler (2014), “o inadimplemento de uma obrigação pactuada através de uma relação negocial, é devido ao credor postular, no judiciário, o cumprimento do que fora acordado, explicitando-se, assim, a responsabilidade patrimonial do executado”.

Sendo assim, a execução ajuizada alcança o seu fim comum quando se torna efetiva, ou seja, quando o credor tem o seu direito satisfeito. Diante dessa busca pela satisfação do crédito vindicado, que surge a relevância dada à necessidade de satisfação da pretensão do credor por meio do princípio do resultado e o do princípio da efetividade, os quais dispõe, que para que seja possível satisfação, o crédito deve ser assegurado pelo patrimônio do devedor.

Nesse sentido, o art. 591 do CPC/2015, firma a tese de que o devedor garante o crédito junto aos credores por meio do seu patrimônio, respondendo, inclusive, com todos os seus bens presentes e futuros, em prol do cumprimento das suas obrigações (BRASIL, 2015). Ocorre que, com a possibilidade prevista no Resp. 1.340.553/RS de suspensão da execução com a penhora infrutífera e a falta de citação do executado, cria-se margem para que se faça de forma fraudulenta, ou seja, pode-se evitar ou postergar a citação até que perdure o prazo de 6 anos (um ano de diligências mais cinco de arquivamento provisório), restando consumado a prescrição intercorrente.

Dessa forma, nos termos do art. 185 E 185-A do Código Tributário Nacional³⁶, consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa (BRASIL, 1960), sendo considerada pelo Superior Tribunal de Justiça a natureza objetiva, ou seja, não depende da intenção de quem participou do negócio,

³⁵ Frase famosa do ex-técnico da seleção brasileira Vanderley Luxemburgo, condenado pela Justiça Federal do Rio de Janeiro por sonegação fiscal (omissão de declaração de renda, bens e rendimentos na ordem de milhões) em 2003.

³⁶ Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

basta a frustração do processo de execução. Portanto, há a presunção de fraude, pois todo e qualquer ato de devedor que diminua seu acervo patrimonial sem garantir a dívida, o que atenta contra o sucesso da execução fiscal em tramite ou a ser executada.

Corresponde, então, a ato atentatório à dignidade da justiça, sendo muito mais grave do que a fraude contra credores, tendo em vista que, por ser cometido no curso do processo de execução, torna irrefutável a intenção do devedor em prejudicar o credor e em frustrar a atuação do Poder Judiciário. Isso era mais evidenciado pela redação do art. 600, inciso I do Código de Processo Civil de 1973, quando dizia que: “considera a fraude à execução como ato que degrada o decoro e o respeito que merece a atividade jurisdicional” (BRASIL, 1973).

Já a conceituação dada pela doutrina, tem-se o seguinte:

A fraude à execução é a manobra do devedor que causa danos não apenas ao credor (como na fraude pauliana), mas também à atividade jurisdicional executiva. Trata-se de instituto tipicamente processual. É considerada mais grave do que a fraude contra credores, vez que cometida no curso de processo judicial, executivo ou apto a ensejar futura execução, frustrando os seus resultados. Isso deixa evidente o intuito de lesar o credor, a ponto de ser tratada com mais rigor (DIDIER, 2017).

Portanto, a fraude a execução³⁷ constitui-se em ato atentatório contra a dignidade da justiça, consoante disciplina o art. 600, inciso I, do Código de Processo Civil de 2015. Assim, diferentemente da fraude contra credores (instituto do direito material), contra a fraude à execução não se utiliza ação pauliana, pois, conforme Lima (2020), o ato não é anulável e sim ineficaz perante a ação de execução, podendo ser declarada a ineficácia no próprio processo de execução mediante simples requerimento da parte lesada.

Além disso, Lima (2020), destaca que é permitido ao exequente, no ato da distribuição, obter certidão comprobatória do ajuizamento da execução, com identificação das partes e do valor da causa, para averbação no registro de imóveis (Cartórios)³⁸, de veículos (Renavan, Renajud) ou de outros bens sujeitos à penhora ou arresto (Bacenjud). O mesmo é disciplinado pelo 615-A do CPC, o qual disciplina que: “o exequente poderá, no ato da

³⁷ Art. 792. A alienação ou a oneração de bem é considerada fraude à execução: I - Quando sobre o bem pender ação fundada em direito real ou com pretensão reipersecutória, desde que a pendência do processo tenha sido averbada no respectivo registro público, se houver; II - Quando tiver sido averbada, no registro do bem, a pendência do processo de execução, na forma do art. 828; III - Quando tiver sido averbado, no registro do bem, hipoteca judiciária ou outro ato de constrição judicial originário do processo onde foi arguida a fraude; IV - Quando, ao tempo da alienação ou da oneração, tramitava contra o devedor ação capaz de reduzi-lo à insolvência; V - Nos demais casos expressos em lei.

³⁸ A averbação de penhora encontra amparo legal no art. 167, inciso II da Lei 6.015/1973, tendo por finalidade das a terceiros conhecimento de penhora, ou seja, a presunção absoluta e sem dúvida do complexo registro. Assim, trata-se de um ato que visa marcar na propriedade todas as ocorrências ou atos que, embora não sejam constitutivos de domínio, de ônus reais ou de encargos, atingem o direito real e as pessoas interessadas (DINIZ, 2003).

distribuição, obter certidão comprobatória do ajuizamento da execução, com identificação das partes e valor da causa, para fins de averbação no registro de imóveis, registro de veículos ou registro de outros bens sujeitos à penhora ou arresto” (BRASIL, 2015).

Portanto, o dispositivo busca assegurar que o exequente fique salvaguardado durante todo o ajuizamento da demanda até citação, ou seja, basta que seja averbado no registro competente a certidão de distribuição da execução, para que qualquer alienação efetuada pelo executado se presuma de má-fé. Nesse sentido, Gonçalves (2009), diz que a finalidade dessa averbação é tornar pública a existência da execução, para que eventuais adquirentes dos bens do devedor não possam beneficiar-se de alegação de boa-fé. Acerca disso, Walcher (2014) esclarece que:

a boa-fé do terceiro adquirente – ou seja, a ignorância, por ele, de eventuais vícios ou obstáculos que impedissem a aquisição da coisa (CC, art. 1.201) – foi, em razão da dificuldade do fisco de fazer prova da ciência do terceiro e da consequente facilidade de o executado fraudar a execução do crédito fiscal, substituída pelo legislador por cuidados objetivos impostos ao terceiro adquirente, cuja inobservância caracterizaria uma aquisição imprudente, negligente ou imperita, justificando a penhora do bem adquirido. Essa é, a meu ver, a melhor interpretação da Lei Complementar nº 118/05³⁹ (WALCHER, 2014).

A inobservância do terceiro adquirente em verificar se sobre aquele bem não recai penhora ou cobrança fiscal é considerada mera ignorância e negligência, assim como disciplina Gonçalves (2009), quando diz que “a alienação ou oneração feita após a averbação será considerada em fraude à execução, ineficaz perante o credor, e o adquirente terá responsabilidade patrimonial” (GONÇALVES, 2009).

Assim, tanto o momento pré-processual quanto endoprocessual, são solos férteis para a realização de comportamentos opostos ao princípio da boa-fé. Isso se confirma na ideia de que as partes devem sempre preservar o contrato, seja na execução ou na sua conclusão, ou seja, ninguém poderá se beneficiar da própria torpeza, devendo a má-fé ser provada por quem a arguiu. Portanto, impõe-se que o comprador tenha conhecimento da demanda ou que sejam expostos motivos que demonstrem ser impossível o desconhecimento daquele acerca do feito, como é o caso de quando há registro da ação no cartório de imóveis (NEVES, 2012).

Conforme Gomide (2014), não é preciso o conluio entre o executado e o comprador, bastando a mera ciência, por parte do terceiro, do processo que tramita contra o vendedor, tratando-se, nesse caso, de presunção absoluta. Esse entendimento pode ser verificado na

³⁹ Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei (BRASIL, 2005).

Súmula nº 375 do STJ, a qual aduz que “o reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente” (BRASIL, 2009). Nesse ponto, atribui-se ao credor o ônus da prova de que o terceiro estava ciente da constrição ou da demanda contra o vendedor, apta a conduzi-lo à insolvência (SCHAEDLER, 2014).

Nesse sentido, vale destacar a apelação cível de nº 70051720738, sob relatoria do Desembargador Bayard Ney de Freitas Barcellos (2014):

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS DE TERCEIRO. IMÓVEL. ALIENAÇÃO. BOA-FÉ DOS ADQUIRENTES. SÚMULAS 84 e 375 do STJ. Mesmo que a venda do imóvel seja posterior à citação da executada, ausente registro de restrição no álbum imobiliário no momento da alienação e não comprovando o credor que os terceiros tenham agido de má-fé, não há a configuração de fraude à execução. Penhora desconstituída. AJG deferida na ação de conhecimento e execução de sentença. Manutenção. Apelação provida, em parte.⁴⁰

Entretanto, Schaedler (2014), destaca que a doutrina caminha no entendimento de que tendo sido realizada averbação de penhora no cartório de registro de imóveis, não há que se falar na ignorância do terceiro com relação à existência de execução contra o alienante, configurando-se fraude à execução de forma objetivam, ou seja, não depende simplesmente da boa ou má-fé do adquirente.

No entanto, cumpre destacar que, em se tratando de bem transferido por meio de doação, será desnecessária a demonstração de má-fé do terceiro, tendo em vista que nesse caso não há como averiguar a ciência da penhora por parte dos adquirentes, impondo-se, dessa forma, o reconhecimento objetivo da fraude em razão da má-fé do doador. Sendo assim, nos termos do CPC/2015, percebe-se que há três marcos a partir dos quais a configuração da fraude à execução é possível, quais sejam:

- 1) da averbação da certidão de distribuição da execução ajuizada (art. 615-A do CPC);
- 2) da citação regularmente realizada (art. 593, II do CPC), caso não tenha o exequente se desincumbido do ônus do art. 615-A do CPC;
- 3) da averbação do registro da penhora (art. 659, §4º do CPC)¹² (BRASIL, 2015).

Entendimento parecido já era consagrado por Theodoro Júnior (2012)⁴¹ em seu livro “Processo de Execução e Cumprimento da Sentença”, onde destacava como duas circunstâncias fundamentais para a decretação da fraude a execução, quais sejam:

⁴⁰ TJRS: Apelação Cível Nº 70051720738, Décima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Bayard Ney de Freitas Barcellos, Julgado em 01/10/2014.

⁴¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. Processo de Execução e Cumprimento da Sentença. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Universitária de Direito, 2012.

- a) se, no Registro Imobiliário, estiver inscrita a citação, a fraude não dependerá de prova, já que é presumido o fato do registro, por meio do qual se considera o fato registrado como de conhecimento de todos, inclusive do adquirente;
- b) inexistindo inscrição, competirá ao credor o ônus da prova quanto às exigências legais da fraude à execução, ou melhor, deverá evidenciar que o adquirente sabia da ação pendente contra o alienante (THEODORO JUNIOR, 2012).

Ocorre que há também entendimentos doutrinários e jurisprudências que adotam a teoria do “*in re ipsa*”⁴², que determina que para se configurar a fraude à execução basta a presença do prejuízo, havendo uma presunção absoluta do conluio fraudulento, que, conforme Liebman (2010), é dispensável a prova do elemento subjetivo, sendo a intenção fraudulenta “*in re ipsa*” suficiente para configurar o ilícito, pois só é possível reputar de boa-fé aquele que adota mínimas precauções para a garantia jurídica da sua compra.

Diante disso, tem-se que o único meio de afastar a presunção de fraude é o devedor reservar bens que assegurem o pagamento da dívida inscrita. Nesse sentido, dispõe o artigo 185 do CTN que não se afasta a fraude, caso o terceiro que adquire o patrimônio do devedor fiscal esteja de boa-fé (NASRALLAH, 2018), portanto, basta a realização do negócio jurídico, ou seja, não se busca resguardar o direito do terceiro de boa-fé, mas proteger o interesse público contra atos de dilapidação patrimonial por parte do devedor, uma vez que o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas, ou seja, pautado no princípio da supremacia do interesse público.

Ocorre que a fraude à execução implica no aumento de casos de extinção por prescrição intercorrente após a pacificação do entendimento firmado pelo Resp. 1.340.553-RS, o qual dispõe que não havendo bens à penhora, o processo será suspenso, ao passo que passará ao arquivo provisório, ficando à mercê da consumação da ação do tempo até que seja obtida a informação que o executado se desfez de seus bens, se caso encontrar.

Tais procedimentos podem durar muitos anos para serem cumpridos, o que preenche o prazo de cinco anos sem ao menos o Executado se manifestar. Portanto, tais consequências tratam-se de manobras do executado e por vezes do seu patrono (advogado) para evitar a onerosidade de uma dívida ativa, já que com o curto prazo prescricional e a enorme carga processual que a Fazenda Pública possui, o devedor pode passar despercebido, utilizando-se de mecanismos amparados pelo próprio judiciário e pelas leis tributárias.

⁴² Expressão em latim utilizada pela linguagem jurídica. Nestes casos, basta que o autor prove a prática do ato ilícito, que o dano está configurado, não sendo necessário comprovar a violação dos direitos da personalidade, que seria uma lesão à sua imagem, honra subjetiva ou privacidade (TJDFT, 2020).

5 DO AFOGAMENTO DO JUDICIÁRIO EM DEMANDAS FISCAIS COMO PREJUÍZO AOS COFRES PÚBLICOS

Os processos de execução eram basicamente a mesma coisa: uma caça a um tesouro, no mais das vezes inexistente.

(PALMEIRA, 2011)⁴³

No direito tributário, os títulos executivos extrajudiciais são constituídos por meio da inscrição em dívida ativa, a qual se origina da inadimplência do contribuinte ou por ato de infração, os quais serão discutidos em processo administrativo fiscal. Assim, o crédito fiscal só chega ao Poder Judiciário depois que as tentativas de recuperação se encerram por meio da via administrativa (PAV), ou seja, após concluir a liquidez do crédito vindicado e o tornar exigível por meio da inscrição na dívida ativa.

Ocorre que, durante muitos anos e, principalmente, nos cinco últimos, as execuções fiscais foram apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário, uma vez que o seu numerário só aumenta nos seus escaninhos. Com isso, todas as partes que compõe a lide no poder judiciário e o próprio poder judiciário, ofendem os princípios constitucionais previsto em seu art. 5º, inciso LXXVIII da CF/88, o qual dispõe que: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (BRASIL, 1988).

Além disso, tem-se que a morosidade na entrega da prestação jurisdicional pode representar a ineficácia ou inutilidade do próprio ajuizamento da execução, na medida em que, por vezes, impossibilita a sua efetivação, ou seja, não são encontrados meios suficientes em tempo hábil para a satisfação do crédito, o que inviabiliza a sua recuperação na esfera judicial – restando extinto sem resolução do mérito –, fazendo com que o processo judicial perca seu caráter coercitivo de fazer cumprir os direitos adquiridos.

Daí surge a ocorrência de onerosidade excessiva inversa (autor), que, apesar de ser um princípio contratual, bem como pelo fato de a União não pagar custas processuais, pode acabar incidindo por analogia contra a mesma, visto que a extinção do crédito pelo curto prazo quinquenal pode ser tão onerosa a ponto de se perder milhões do erário, o que gera prejuízo aos cofres públicos. Assim, como acontecimentos supervenientes, extraordinários e imprevisíveis, tem-se a impossibilidade de citação do devedor, a falta de bens em seu acervo patrimonial, dissoluções irregulares e outros.

⁴³ PALMEIRA, Diogo. As Execuções eternas e o (des)afogamento do Judiciário. Direito Postado, 2011.

5.1 Análise da carga processual do setor fiscal do TRF1 e PGFN/MA

Falar em carga processual significa tratar dos números de processos movimentados pelos advogados/procuradores, juízes e secretários judiciais, seja para vista dos autos ou para peticionamento. Nos últimos anos a justiça, buscando se adaptar as tecnologias e acabar com os processos físicos, que acarretam custo para manutenção, custo com espaço físico e material de papelaria, criou-se o PJe (Processo Judicial Eletrônico), o qual tem feito grandes progressos na alta carga processual das Varas e Tribunais do Brasil.

Tais mudanças possibilitam o desarquivamento de inúmeros processos que já se encontravam extintos pela ação deletéria do tempo, mas que já estavam esquecidos no judiciário. Ocorre que tal procedimento trouxe à baila a extinção de bilhões em créditos fiscais, sem resolução do mérito e, àqueles que não foram extintos, logo serão, tendo em vista que em muitos o executado já é falecido ou até mesmo sua localização se tornou impossível, por falta de informação ao fisco.

Entretanto, conforme dispõe o relatório “Justiça em números”⁴⁴ do CNJ, referente ao ano-base 2017, os processos de execuções fiscais ainda são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, nos seguintes termos:

os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 74% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 91,7%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2017, apenas 8 foram baixados (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018).

Diante disso, percebe-se que a maioria dos processos permanecem paralisados sem nenhuma solução, em caráter “pendente”, sem poder o fisco realizar diligência mais coercitiva do que a constrição de devedores falidos, que, em razão disso, são sempre infrutíferas, gerando aí a contagem do prazo prescricional em face do congestionamento e da falta de probabilidade de êxito.

Assim, como já mencionado, o processo de execução fiscal só chega ao Poder Judiciário depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se encerram por meio da via administrativa (PAV), ou seja, após concluir a liquidez do crédito vindicado e a tornar exigível por meio da inscrição na dívida ativa. Desse modo, percebe-se que durante os últimos anos as execuções fiscais, apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário,

⁴⁴ O relatório é publicado anualmente sob a coordenação do Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

continuam aumentando nos escaninhos do judiciário, conforme comprova os dados do relatório da “Justiça em números” do ano-base 2021, representado pelo quadro 1:

Quadro 1 Taxa de congestionamento por tipo de processo em 2021.

Classificação	Taxa de congestionamento
Conhecimento Criminal	75%
Conhecimento Não Criminal	66,8%
Total de conhecimento	68,1%
Execução fiscal	89,7%
Execução de título não fiscal	87,9%
Execução judicial não criminal	72,5%
Execução penal não privativa de liberdade	30,1%
Execução penal privativa de liberdade	93%
Total execuções	85%
Total Geral	74,2%

Fonte: Justiça em números, 2022.

Observa-se que a taxa de congestionamento de execuções fiscais no poder judiciário é a segunda mais alta, ficando atrás somente das execuções penais de sentenças privativas de liberdade. Isso significa dizer que cada vez mais tem havido inadimplências dos créditos públicos, fazendo com que a carga processual aumente e, conseqüentemente, sua maioria reste prescrita por não haver tempo hábil e poder efetivo das Fazenda públicas para recuperá-los.

Além disso, conforme o relatório acima referido do ano-base 2021, os processos de execuções fiscais que chegam ao judiciário possuem um novel de repetição de suas etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio que seja capaz de satisfazer o crédito tributário de forma coercitiva pela administração fazendária. Entretanto, a maioria dos títulos de dívidas ativas em curso são antigas, onde o executado, por vezes, já é falecido, o que aumenta ainda mais a não recuperação, assim como ilustra o quadro 2:

Quadro 2 Impacto da execução fiscal nos processos novos e pendentes

IMPACTO EM MILHÕES			
	2010	2018	2021
Execuções fiscais pendentes	R\$ 24,5	R\$ 31,2	R\$ 26,8
Demais execuções pendentes	R\$ 7,8	R\$ 11,6	R\$ 14,4
Execuções fiscais novas	R\$ 3,1	R\$ 4,5	R\$ 3,3
Demais execuções novas	R\$ 2,3	R\$ 4,5	R\$ 4,4

MILHÕES

Fonte: Justiça em números, 2022.

Observa-se que de 2010 até 2021 as execuções fiscais estiveram causando prejuízos aos cofres públicos em grande proporção, sendo o ano de 2018 um dos anos que mais se perdeu em execuções fiscais. Conforme Yokozawa (2020), é preciso que a execução seja efetiva, que ela consiga, de fato, obter a satisfação dos créditos fazendários, ou seja, precisa ser capaz de proporcionar a pronta e integral satisfação aos direitos que reclamam a tutela executiva⁴⁵. Ocorre que o alto índice de execuções pendentes no judiciário provoca a alta carga processual das procuradorias e dos gabinetes dos juízes, pois, em face dos prazos prescricionais, as execuções mais antigas requerem maior atenção, seja para decretá-la extinta ou, conforme o Resp. 1.340.553-RS, verificar a probabilidade de êxito e o seu devido prosseguimento.

Além disso, verifica-se também no relatório “Justiça em números” do CNJ (2022) que as execuções fiscais causam alto impacto na taxa geral de congestionamento do poder judiciário, tendo em vista que as execuções fiscais representam 21,8% do total do acervo processual brasileiro, o que prejudica outras ações e a própria recuperabilidade dos créditos cobrados. Na esfera dos Tribunais de justiça, destaca-se que o Tribunal de Justiça do Maranhão (TJMA) encontra-se entre as maiores cargas processuais de execução fiscal, estando na margem dos 90% de congestionamento, ficando atrás de Estados como TJSP e o TJDFDT, o que significa um alto índice de processos em tramitação ao mesmo tempo, conforme demonstra o quadro 5:

Quadro 3: Taxa de congestionamento por Tribunal de Justiça Estadual.

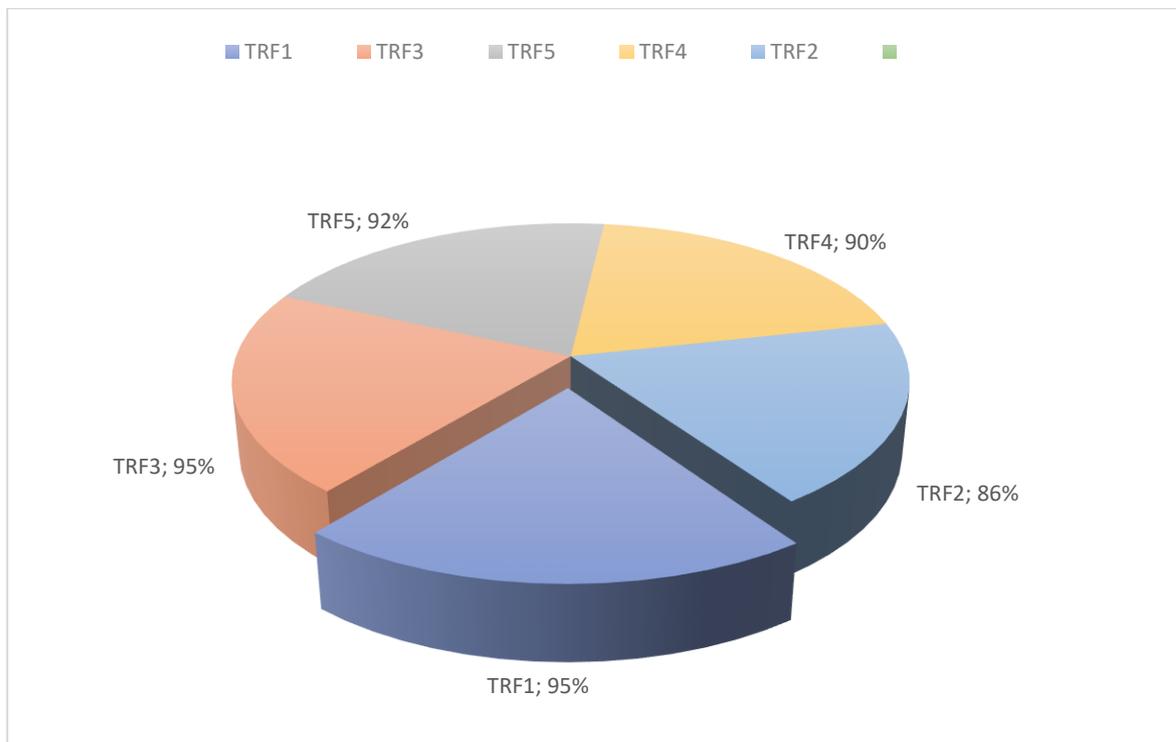
TRIBUNAIS DE JUSTIÇA			
TJSP	84%	TJPI	95%
TJPR	90%	TJAM	94%
TJRS	90%	TJAC	93%
TJMG	86%	TJSE	91%
TJRJ	81%	TJRN	89%
TJDFT	96%	TJTO	88%
TJPA	94%	TJMS	88%
TJBA	92%	TJPB	87%
TJES	90%	TJAP	80%
TJMA	90%	TJRO	80%
TJSC	88%	TJRR	69%
TJGO	88%	TJAL	61%
TJMT	83%	TJPI	95%
TJCE	79%	TJAM	94%
TJPE	59%	TJAC	93%

Fonte: Justiça em números, 2022.

⁴⁵ A execução fiscal é pautada no princípio constitucional da efetividade, que, além de uma norma processual civil fundamental, é também a concretização do devido processo legal.

Cumprе ressaltar que o Tribunal Regional Eleitoral do Maranhão também se encontra com alto índice de demandas fiscais, estando com 89% do seu total congestionado. Situação essa que se agrava no Tribunal Federal, onde se concentra maiores quantidades de processos de execuções fiscais da União em segundo grau, tendo como destaque o Tribunal Federal da 1º Região (TRF1), o qual é composto pelo Distrito Federal e os estados do Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Piauí, Rondônia, Roraima e Tocantins, ocupa o primeiro lugar na taxa de congestionamento processual, com 95% só de execução fiscal, conforme gráfico 4:

Gráfico 1: Taxa de congestionamento por Tribunal Regional Federal.



Fonte: Justiça em números, 2022.

Esse congestionamento ocasiona a paralisação de inúmeros processos, tendo em vista a impossibilidade de análise em tempo hábil ou até mesmo de forma adequada, restando as execuções fiscais em um círculo vicioso de tentativas frustradas de recuperação do crédito público, uma vez que não há como solicitar demanda e fazer o seu devido acompanhamento, pois há inúmeras outras demandas aguardando impulso ou a mera extinção por prescrição intercorrente. Não obstante, o CNJ (2022), verificou que a média de duração dos processos de execução fiscal no judiciário é de mais ou menos 13 anos, podendo durar bem mais, dependendo da localidade e do Tribunal, assim como demonstra a figura 7:

Quadro 4: Tempo de tramitação do processo por Tribunal de Justiça Estadual e Federal.

TRIBUNAIS DE JUSTIÇA			
TJSP	5 anos e 5 meses	TJPI	10 anos e 9 meses
TJPR	3 anos e 10 meses	TJAM	11 anos e 5 meses
TJRS	5 anos e 10 meses	TJAC	7 anos e 7 meses
TJMG	7 anos e 8 meses	TJSE	4 anos e 5 meses
TJRJ	9 anos e 1 mês	TJRN	6 anos e 8 meses
TJDFT	8 anos e 1 mês	TJTO	3 anos e 8 meses
TJPA	7 anos e 3 meses	TJMS	7 anos e 1 mês
TJBA	5 anos e 8 meses	TJPB	8 anos
TJES	8 anos e 5 meses	TJAP	4 anos e 1 mês
TJMA	10 anos e 9 meses	TJRO	6 anos e 10 meses
TJSC	7 anos e 8 meses	TJRR	4 anos e 1 mês
TJGO	6 anos e 3 meses	TJAL	1 ano e 1 mês
TJMT	5 anos e 11 meses	TJPI	10 anos e 9 meses
TJCE	6 anos e 7 meses	TJAM	11 anos e 5 meses
TJPE	2 anos e 11 meses	TJAC	7 anos e 7 meses

Fonte: Justiça em números, 2022.

Ocorre que o Resp. 1.340.553-RS visa justamente evitar que os processos durem eternamente no judiciário, ou seja, que entre o período de cinco anos haja a resolução, seja ela favorável, com a recuperação do crédito, ou desfavorável, com a extinção sem resolução do mérito. Esta última opção é a que mais tem sido aplicada, pois conforme dados⁴⁶ da Procuradoria da Fazenda Nacional, cerca de 380 bilhões em dívida ativa foram extintas por prescrição intercorrente, ou seja, comprovando que boa parte dos créditos públicos, tributários e não tributários não são recuperados por via judicial, pois passa pelo crivo do lapso temporal como qualquer outro crédito na esfera privada, isso quando não há causas fraudulentas contra a execução, conforme tratado no capítulo anterior.

Assim, exemplificando, tem-se a execução fiscal nº 0000589-20.2013.8.10.0037.⁴⁷, a qual a Fazenda Nacional foi instada a se manifestar sobre a ocorrência de prescrição intercorrente com base no Resp. acima referido. No caso, verificou-se que a citação da Executada ocorreu em 28/05/2013, mas a primeira diligência frustrada no sentido de localizar bens do devedor se deu somente em 25/06/2014, com o que se tem inaugurado automaticamente o prazo de suspensão para realização de diligências. Ademais, observou-se que o prazo de

⁴⁶ Dados extraídos do portal SIDA (Sistema de Inscrição em Dívida Ativa) da Procuradoria da Fazenda Nacional.

⁴⁷ 0000589-20.2013.8.10.0037.

arquivamento provisório se iniciou em 22/09/2015, com previsão de finalização e consumação de prescrição intercorrente em 22/09/2020, desde que ausente qualquer causa interruptiva do prazo prescricional ou outra causa que possa servir de escusa lídima à demonstração de que a demora na tramitação do feito não pode ser imputada à Exequente, tal como a mora do judiciário, conforme disposto pela Súmula 106 do STJ⁴⁸.

Ocorre que o arquivamento provisório deixa o processo sobrestado pelos exatos anos em que é consumada a prescrição intercorrente, ou seja, levar as execuções fiscais para o arquivamento provisório, o qual, frisa-se, ocorre automaticamente após findo o prazo de suspensão de um ano da primeira tentativa de citação ou constrição patrimonial infrutífera, é o mesmo que o sentenciar a extinção por baixa probabilidade de êxito. Entretanto, não o faz por tratar-se de interesse público, mas o faz de forma subtendida por todas as partes do processo.

Na hipótese, verifica-se que não há parcelamento, tampouco pedido dessa ou de outra natureza que possa servir de causa que impeça à não consumação de prescrição intercorrente, ocasião em que foi requerido a extinção do feito por prescrição intercorrente visando diminuir a morosidade do judiciário.

5.2 Ofensa ao princípio da supremacia e da indisponibilidade do interesse público

A principiologia é base essencial do ordenamento jurídico e fundamental para o efetivo funcionamento do Estado democrático de Direito. Portanto, sua observância nas relações jurídicas em que o poder público figure é extremamente necessária, tendo em vista que determinam o alcance e o sentido do conjunto de regras que compõem um dado subsistema do ordenamento jurídico, que, conforme Alexandrino (2017), é baliza para a interpretação e a própria produção normativa do Estado, estabelecendo as suas diretrizes, seu sentido lógico, sistêmico e harmonioso, o que possibilita uma adequada compreensão de sua estrutura (ALEXANDRINO, 2017).

Assim, dentre os princípios basilares do ordenamento, tem-se o princípio da supremacia do interesse público, o qual, como seu próprio nome sugere, estabelece que toda atuação do Estado deve ser pautada no interesse público, cuja determinação deve ser extraída da Constituição e das leis em prol do coletivo. Sendo assim, os interesses privados encontram-

⁴⁸ Súmula 106 do STJ: Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

se subordinados à atuação do Estado, tendo em vista que a Administração Pública possui prerrogativas como instrumentos para executar as finalidades a que é destinada.

Assim, essas prerrogativas constituem-se como poderes-deveres pelos quais os entes federativos exercem sua função administrativa -, quais sejam:

I. Poder disciplinar é aquele atribuído à autoridade administrativa a fim de apurar e punir faltas funcionais - dos agentes públicos. Tal poder tem como instrumento o processo administrativo disciplinar, cujas consequências vão de advertência, punição, até a perda do cargo. Mas vale ressaltar que o processo administrativo não tem caráter jurisdicional.

II. Poder normativo/regulamentar é a função atípica da administração pública pela qual se permite a criação de decretos regulamentares, decretos autônomos (é excepcionalíssimo, só sendo possível no que tange a organização e funcionamento da administração federal, desde que não haja despesas ou extinção de órgãos), medidas provisórias, instruções normativas, regimentos e portarias.

III. Poder decorrente da hierarquia é o poder decorrente da existência de uma relação de subordinação entre os órgãos da administração pública, de modo que os órgãos superiores exercem certos poderes sobre os inferiores, quais sejam: a) poder de dar ordens; b) poder de controle; c) poder de avocar e delegar competências; d) poder de rever atos praticados pelos órgãos inferiores – é autotutela administrativa; e) poder de resolver conflitos de competência.

IV. Poder de polícia é uma prerrogativa dada à administração pública a fim de restringir a liberdade individual em nome do interesse público.

Nesse último caso, oportuna destacar que o poder de polícia se divide em duas espécies: a polícia judicial, que atua sobre pessoas na área do ilícito penal preventiva ou repressivamente, e a polícia administrativa, cuja atuação se inclina à bens, direitos e atividades na área do ilícito administrativo (EBRADI, 2016). No âmbito administrativo, as atividades, estão em maior parte pautas em: a) discricionariedade: margem de manobra que a administração pública tem para agir; b) autoexecutoriedade: poder de executar seus próprios atos sem necessitar de autorização judicial; c) imperatividade: poder de impor a decisão independentemente da concordância do particular e d) coercibilidade: possibilidade de uso de força, quando necessário, para executar a decisão (EBRADI, 2016).

Nesse sentido, Picanço (2011) destaca que:

Devemos lembrar que tais prerrogativas são atribuídas à Fazenda Pública pela legislação especial tendo em vista a supremacia do interesse público ao interesse privado. Dessa forma, já que a Fazenda Pública atua preponderantemente na execução de créditos tributários, e que tais recursos ingressam nos cofres públicos para o cumprimento das metas estatais previamente fixadas, sendo as válvulas motrizes dos recursos públicos, a cobrança dos créditos tributários deve ser realizada com observância de normas próprias. Tais cautelas têm como fundamento primeiro a proteção da sociedade como um todo, haja vista que o inadimplemento do crédito tributário redundará em menos recursos em "caixa" para construção de hospitais, escolas, estradas. Quando um crédito tributário não é quitado, não é um credor isolado que deixa de ter seu direito satisfeito, mas sim a população como toda é prejudicada (PICANÇO, 2011).

Ademais, dentre as prerrogativas de direito público da Administração Pública, derivadas diretamente do referido princípio, tem-se, conforme Gonçalves (2012), o seguinte:

- a) As diversas formas de intervenção na propriedade privada;
- b) A existência, nos contratos administrativos, de cláusulas exorbitantes, as quais permitem à Administração modificar ou rescindir unilateralmente o contrato;
- c) As diversas formas de exercício do poder de polícia administrativa, traduzidas na limitação ou condicionamento ao exercício de atividades privadas, tendo em conta o interesse público;
- d) A presunção de legitimidade dos atos administrativos, que deixa para os particulares o ônus de provar eventuais vícios no ato, a fim de obter decisão administrativa ou provimento judicial que afaste a sua aplicação (GONÇALVES, 2012).

Sendo assim, conforme Gonçalves (2012), “havendo conflito entre o interesse público e o privado, prevalecerá o primeiro, tutelado pelo Estado, respeitando-se, contudo, os direitos e garantias individuais expressos na Constituição, ou dela decorrentes”, como, por exemplo, os direitos e garantias, previsto no art. 5º, da CF/88 (BRASIL, 1988). Cumpre ainda destacar que os interesses públicos se dividem em primários e secundários, onde no primeiro se trata dos interesses diretos do povo, gerais imediatos, enquanto no segundo trata-se dos interesses imediatos do Estado na qualidade de pessoa jurídica, titular de direitos e obrigações, interesses esses que são colocados pela doutrina como meramente patrimoniais.

Ocorre que esses interesses só se tornam válidos se forem manifestados visando fortalecer a atuação do Estado em prol dos interesses primários (do povo). Corroborando, Gonçalves (2012), dispõe também que esse interesse público secundário (do Estado) só será legítimo quando não for contrário ao primário, pois o contrário nem poderia ser chamado de interesse público, sendo apenas um interesse administrativo ou governamental ilegítimo.

O mesmo é defendido por Alexandrino (2017), quando dispõe que o interesse público secundário legítimo é aquele que representa o interesse de uma pessoa jurídica administrativa na qualidade de titular de direitos, “mesmo sem implicar na busca direta da satisfação de um interesse primário, desde que: a) não contrarie nenhum interesse público primário; e b) possibilite atuação administrativa ao menos indiretamente tendente à realização de interesses primários” (ALEXANDRINO, 2017).

Assim, em complemento ao princípio da supremacia do interesse público, tem-se que o princípio da indisponibilidade desse interesse, ou seja, um é consequência do outro. Este último também encontra amparo legal na Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LV. Ademais, faz-se necessário destacar que o princípio da indisponibilidade do interesse público visa de forma ampla assegurar o interesse público, ou seja, abrange-se todo o patrimônio público e todos os direitos e interesses do povo em geral.

Conforme Gonçalves (2012), essa indisponibilidade existe pelo fato de a Administração Pública não ser a dona da coisa pública, mas sim a mera gestora de bens e interesses públicos. Em razão disso, “são vedados ao administrador quaisquer atos que impliquem renúncia a direitos do Poder Público ou que injustificadamente onerem a sociedade” (ALEXANDRINO, 2017), tendo como princípios decorrentes e norteadores, o da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência.

Por oportuno, destaca-se que o princípio da indisponibilidade do interesse público possui estreita relação com o princípio da legalidade, uma vez que a coisa pública se apresenta como indisponível e a toda atuação da Administração deve atender ao estabelecido em lei, único instrumento capaz de determinar o que é de interesse público, tendo em vista que a lei é a manifestação legítima do povo, proprietário da coisa pública (GONÇALVES, 2012).

Diante disso, quando se surge na esfera das execuções fiscais, a Constituição Federal e o Código de Processo Civil de 2015, se torna ainda mais enfático quanto a importância da supremacia e indisponibilidade do interesse público, ao expor que é necessário a prévia manifestação do exequente quanto as decisões que decretam a prescrição intercorrente da execução fiscal, bem como a sua manifestação prévia ao discutir a matéria.

Portanto, é indispensável ouvir a Fazenda Pública antes de qualquer decisão que venha a extinguir o crédito público, ou seja, impõe-se que seja dada oportunidade à exequente para manifestar-se anteriormente à decisão, ocasião em que o ente público, nesse momento, tem a oportunidade de indicar algum fato impeditivo da prescrição, o que pode afetar diretamente a decisão a ser proferida pelo juízo.

Nesse sentido é o entendimento de Cunha (2011), quando dispõe na execução fiscal, permite-se ao juiz reconhecer de ofício a prescrição intercorrente, no entanto, só poderá fazer após ouvida previamente a Fazenda Pública, com base no princípio do contraditório, que, nesse caso, deve ser instalado para se oportunizar à Fazenda Pública, a qual poderá demonstrar eventual existência de alguma causa suspensiva ou interruptiva da prescrição e para que possa contribuir com o convencimento do magistrado, buscando proteger o interesse público (CUNHA, 2011).

5.3 Aplicação compulsória da Portaria 396 da PGFN

Inicialmente, cumpre destacar que as Portarias são instrumentos normativos infralegais utilizados pela Administração Pública direta e indireta, para regulamentar ou estabelecer o funcionamento de seus órgãos. Assim, conforme Romano (2020), a portaria é uma

norma secundária, mas não é Lei e, por isso, não tem força de lei, ou seja, não é criada pelo poder legislativo, mas sim pelos gabinetes da Administração.

Além disso, como bem destaca Mello (2010): “se o regulamento não pode ser instrumento para regular matéria que, por ser legislativa, é insuscetível de delegação, menos ainda poderão fazê-lo atos de estirpe inferior, quais instruções, portarias ou resoluções”, ou seja, não poderão os órgãos ou entidades da Administração direta ou indireta criar leis, apenas regulamentar sua aplicação no âmbito dos seus órgãos. Daí que surge a lição de Balderas (2014) quando diz que as instruções só produzem efeito “no interior do serviço, porque se originam do serviço e se editam em virtude das relações que o serviço engendra entre chefes e subalternos”⁴⁹, não obrigando assim os particulares.

Diante disso, destaca-se que no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional e da própria administração fiscal, os atos são regulamentados em sua maioria por meio de Portarias e resoluções. Posto isso, tem-se a Portaria 396 de 2016, a qual regulamenta o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC), sob o fundamento de aumentar a eficiência da recuperação de créditos inscritos em Dívida Ativa da União, buscando assim atender o princípio constitucional da eficiência.

Assim, conforme o que dispõe a referida portaria, o devedor incluído no regime diferenciado de cobrança de crédito estará submetido a procedimentos especiais de quanto as diligências patrimoniais, dos procedimento de protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa, procedimento especial de acompanhamento de parcelamentos e procedimento de acompanhamento de execuções garantidas por depósito integral, carta de fiança, seguro garantia ou penhora, bem como das execuções suspensas por decisão judicial (BRASIL, 2016).

Além disso, o artigo 20 da Portaria determina a suspensão, nos termos do artigo 40, caput, da Lei 6.830/80, das execuções fiscais cujo valor seja inferior a um milhão de reais, desde que não conste dos autos garantia útil à satisfação, integral ou parcial, do crédito executado, sendo que é considerada garantia inútil aquela de difícil alienação, sem valor comercial ou irrisória (BRASIL, 2016), ou seja, prioriza-se os devedores acima de um milhão de reais, pois acredita-se mais na recuperabilidade destes do que dos pequenos devedores.

Entretanto, faz-se necessário destacar que os créditos suspensos nos termos do art. 20 não deixarão de serem cobrados, não havendo que se cogitar da hipótese de que a União estaria renunciando a essas importantes receitas, em afronta ao que dispõe a Lei Complementar

⁴⁹ Traduções livres: *dentro del servicio, porque tienen su origen en el servicio y se editan en virtud de las relaciones que el servicio engendra entre jefes y subordinados* (BALDERAS, 2014).

101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que no inciso II do § 3º de seu artigo 14 autoriza apenas o cancelamento de débitos, cujo montante seja inferior aos custos da cobrança (BRASIL, 2000).

Na verdade, a PGFN busca por meio da Portaria 396 otimizar e aprimorar a cobrança dos créditos tributários. Poderá mesmo ocorrer a referida suspensão dessas execuções, mas haverá um controle rígido para evitar a ocorrência de prescrição intercorrente, nos termos do artigo 22 da Portaria 396 (BRASIL, 2016). Ademais, mesmo que a execução tenha sido ajuizada somente contra a pessoa jurídica devedora, o parágrafo único do artigo 21 prevê de que no caso de deferimento de redirecionamento a devedor não constante na Certidão de Dívida Ativa, a suspensão da execução fiscal deverá ser precedida de determinação para inclusão do nome do corresponsável nos sistemas da dívida ativa (BRASIL, 2016).

Além do mais, a Portaria 396 também prevê a possibilidade de protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa, sendo este um dos procedimentos aos quais está sujeito o devedor incluído no Regime Diferenciado de Cobrança (RDCC), uma vez que o artigo 10 da Portaria 396 determina que as Certidões de Dívida Ativa dos devedores incluídos nesse Regime poderão ser encaminhadas para protesto judicial por falta de pagamento, desde que o débito não esteja com a exigibilidade suspensa, com garantia integral ou não esteja sendo objeto de parcelamento (BRASIL, 2016).

Ocorre que, a aplicação da referida portaria não é algo que deve ser realizado de forma compulsória, como tem acontecido no âmbito do Tribunal Federal da 1ª Região, onde, “de ofício”, o Juízo da 11ª Vara aplica a Portaria PGFN nº 396/2016, mesmo após a Fazenda Pública se manifestar da não necessidade no momento processual, sob a alegação de que eventual pedido de continuidade da marcha processual iria se contrapor ao previsto no art. 20 da Portaria nº 396/2016, constituindo-se, conseqüentemente, num ato de “rebeldia” por parte do procurador da Exequente, ou seja, o Juízo busca criar um sistema de suspensão automática de execuções que mal foram ajuizadas.

Contudo, é cediço que a aplicação do Direito demanda de seus aplicadores, na maioria das vezes, a realização de análise sistemática e interpretação teleológica dos preceitos a serem aplicados, no fito de que não se colha um resultado estéril e – o que seria pior – até mesmo contrário a premissas legais de maior estatura, como a Constituição Federal e outras normas de ordem pública, tendo em vista que o disposto no art. 20 da portaria constitui-se, antes de tudo, em norma de natureza administrativa, não tendo aptidão de derogar as normas estabelecidas na Lei nº 8.630/80 e no CPC/2015, que possui aplicação subsidiária.

Assim, ao verificar o SAJ (Sistema de acompanhamento Judicial) da sede da Procuradoria da Fazenda Nacional no Maranhão, encontrou-se os seguintes resultados:

Quadro 5: Processos suspenso pela Portaria 396 da PFGN

FEDERAL DA 1º REGIÃO	
GRAU, SEÇÕES E SUBSEÇÕES	TOTAL
1º Instância	6.937,94
2º Instância	3.336,83
Seções Judiciárias da 1º Região e Subseções	6.937,94
Tribunal Regional Federal da 1ª Região	10.274,77

Fonte: feito pela autora (2022).

Os números correspondem a quantidade de processos de execução fiscal que, no âmbito do Tribunal Federal do TRF1, encontram-se suspensos nos termos da Portaria 396/2016. Trata-se, portanto, de um número de execuções alta em relação a carga que o mesmo Tribunal possui, uma vez que abarca os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima, Tocantins e Maranhão, sendo que neste último há somente 5 (cinco) Seções judiciária, quais sejam: São Luís, Bacabal, Balsas, Caxias e Imperatriz.

Além disso, sua aplicação de forma compulsória e de ofício, dando caráter cogente, seria o mesmo que conferir ao Juiz o poder de sindicat de forma coercitiva se o procurador atende aos critérios de oportunidade e conveniência que pautaram a edição da referida portaria ou até mesmo uma espécie de supervisão do magistrado, a ponto de este exigir subordinação.

Assim, conforme o Procurador da Fazenda Nacional, Cantanhede (2022), se o caráter cogente do referido dispositivo for assim entendido, a imparcialidade esperada quando da “prestação jurisdicional estará sob sérios riscos, pois ao juiz, além do inato poder de julgar a causa, será atribuída a prerrogativa de sindicat o agir de uma das partes – e de somente uma, fato que, evidentemente, também não prestaria homenagem ao princípio da paridade das armas” (CANTANHEDE, 2022).

Portanto, percebe-se que a flexibilização da atuação processual do procurador da Fazenda Nacional não pode ser traduzida na sua sujeição processual, tampouco na renúncia à aplicação de normas de ordem pública em face de um mero ato administrativo, o que é o caso das Portarias. Além disso, a aplicação imoderada do art. 20 da Portaria nº 396/2016 pode gerar, por si só, a expectativa de mitigação da imperatividade do processo de execução, uma vez que o devedor, tão logo verificada a frustração inicial, terá a certeza de que o processo será arquivado, mesmo que provisoriamente, fato que inexoravelmente lhe suscitará a prática de condutas tendentes à frustração do processo executivo.

Desse modo, a aplicação da Portaria 396/2016 logo após iniciado o processo, antes mesmo da adoção de qualquer diligência, somente porque o carteiro entregou uma mero expediente ao devedor e este não foi encontrado, é atentar contra a dignidade da justiça e o devido processo legal, simplesmente porque um ato administrativo determina que valores inferiores a um milhão devem ser suspensos, como se estes nada valessem a tentativa de recuperação – assim seria fácil para o devedor acima de um milhão pagar uma pequena parte e ficar à margem de suspensão em face do valor ter ficado inferior e aguardar o arquivamento provisório e a consequente extinção por prescrição intercorrente.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou investigar a relação do Resp. 1.340.553 de 2018 com a aplicação indevida do instituto da prescrição intercorrente, verificando as suas consequências em face da extinção dos créditos públicos vindicados por meio de execução fiscal, com base apenas na necessidade de diminuir a alta taxa de congestionamento vivida há décadas pelo judiciário, com fundamento em evitar que permaneçam *ad aeternum*.

Ocorre que ao aplicar o prazo quinquenal para extinguir demandas, atenta-se contra o princípio constitucional da supremacia do interesse público e a função social dos tributos, ou seja, produz a ineficácia do princípio da indisponibilidade e supremacia do interesse público na cobrança do crédito, uma vez que o próprio Estado sofreria com o ônus de cobrar uma dívida de quem não possui bens ou os oculta. Ou seja, para o executado, o ato de se manter inerte é benéfico, enquanto as tentativas, que, por não atingirem o seu fim, são ineficazes, o que, conseqüentemente possibilitam a não recuperação do crédito público, sendo considerados atos prejudiciais a Fazenda Pública, ocasionando a extinção pelo simples decurso do tempo.

Com isso, destaca-se que foi possível identificar que o Tribunal de Justiça do Maranhão (TJMA) encontra-se entre as maiores cargas processuais de execução fiscal, estando na margem dos 90% de congestionamento, ficando atrás de Tribunais como o TJSP e o TJDF, o que significa um alto índice de processos em tramitação ao mesmo tempo. Na mesma situação se encontra o Tribunal Regional Eleitoral do Maranhão, com 89% de congestionamento fiscal e, ainda pior, o Tribunal Federal da 1ª Região, que ocupa o primeiro lugar na taxa de congestionamento processual, chegando a 95% só de execução fiscal. Esse congestionamento ocasiona a paralisação de inúmeros processos, tendo em vista a impossibilidade de análise em tempo hábil ou até mesmo de forma adequada, restando apenas tentativas frustradas de recuperação do crédito público.

Além disso, foi possível constatar que a Constituição Federal de 1988, além de atribuir ao Estado a obrigação de sua atuação ser voltada ao desenvolvimento econômico e social do país, deve também combater às desigualdades econômicas e sociais existentes, bem como evitá-las. Portanto, é impossível desassociar o processo de tributação de noções de equidade e justiça social, pois em toda a sociedade um dos principais pilares para uma tributação correta é a justiça. Sendo assim, o tributo não é apenas uma mera obrigação paga ao Fisco, mas sim o preço da própria cidadania.

Daí emerge a necessidade da eficaz aplicabilidade dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência na esfera fiscal para a garantia do desenvolvimento econômico e social

do país, a fim de que o mercado tenha um equilíbrio e, desse modo, seja possível a proteção da sociedade, sendo indispensável a intervenção do Estado para que o mercado restabeleça o equilíbrio, pois fica fácil ganhar milhões quando não se paga impostos. Portanto, conclui-se que a sonegação de impostos prejudica a livre iniciativa, a qual está relacionada com o livre exercício da atividade econômica, ao passo que possuem o monopólio do Estado, concorrendo de forma desleal perante outras empresas de menor porte.

Desse modo, percebe-se que teses levantadas pelo Superior Tribunal de Justiça foram julgadas a partir de razões pragmáticas, de uma forma direta e técnica. Portanto, torna-se evidente a impossibilidade de se conseguir satisfazer a dívida no prazo de seis anos – somatório de um ano da suspensão do processo com os cinco anos transcorrido da prescrição intercorrente, bem como pelo fato de que foi constatado que uma execução fiscal dura em média 10 anos. Em suma, isso define que o Recurso Especial nº 1.340.553/RS criou um sistema automático de suspensão e de arquivamento, extinguindo inúmeros processos de execução por meio do instituto da prescrição intercorrente.

Ocorre que o prosseguimento das execuções resta por causar a ineficácia da própria execução do crédito fiscal, pois já pode se presumir que não haverá sucesso, mesmo a Fazenda Pública tentando por todos os meios a ela inerente e possíveis para realizar a satisfação do crédito devido. Enquanto isso, o executado, não chega nem a se manifestar. Isso se justifica no fato de que, se a prescrição se configura quando o autor permanece inerte, de forma continuada e ininterrupta, durante lapso temporal suficiente para a perda da pretensão, os atos processuais da Fazenda, como as medidas constritivas, as tentativas de localização do executado e as de diligências, seriam então atos sem efeitos jurídicos? Tal questão pode ser respondida por se verificar que cada vez mais a execução fiscal tem se tornado um meio inútil de cobrança do crédito público, tendo em vista que na maioria dos casos a cobrança gera ainda mais gastos do que o que se pretende arrecadar.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAN, Marcus. **Eficiência processual e recuperabilidade do crédito tributário.** JUSTIÇA & CIDADANIA, 2019. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/eficiencia-processual-e-recuperabilidade-do-credito-tributario/>. Acesso em: 15 de nov. de 2022.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário.** 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.
- ALVIM, Arruda. **Da prescrição Intercorrente, p. 26-44. In: CIANCI, Mirna (Org.). Prescrição no novo Código Civil: Uma análise interdisciplinar.** São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 291.
- ÁVILA, Humberto. **Comportamento Anticoncorrencial e Direito Tributário,** in FERRAZ, Roberto C. Botelho (coord.) 2010.
- BALDERAS, Lúcia. **Teoria General Del Estado.** Grupo Ed. Pátria, 2014. Disponível em: https://books.google.com.br/books/about/Teor%C3%ADa_general_del_estado.html?id=8xDS SAAACAAJ&redir_esc=y. Acesso em: 17 de nov. 2022.
- BARROS, Guilherme Freire de Melo. **Poder Público em Juízo.** 6. ed. ver., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2016.
- BELÉM, Maria. **Curso Popular - Defensoria Pública de São Paulo.** SlidePlayer, 2015. Disponível em: <https://slideplayer.com.br/slide/11876034>. Acesso em: 20 de nov. 2022.
- BERNARDINO, Gabriel Costa. **O entendimento dos contadores sobre a função social do PIS e COFINS.** Monografia do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2017.
- BRASIL. **Constituição** (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado **Federal:** Centro Gráfico, 1988.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 2000.** Dispõe sobre Lei de Responsabilidade Fiscal. Gov.br. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/execucao-orcamentaria-e-financeira/lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 20 de nov. de 2022.
- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF: Senado Federal. 2022.
- BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Senado Federal. 2022.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Senado Federal. 2022.
- BRASIL. **Lei nº 6.830, 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 24 de abril de 2022.

BRASIL. **Medida provisória nº 1.085/2021, de 27 de dezembro de 2021.** Diário Oficial da União: Brasília, DF. 2021.

BRASIL. PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números.** 2021. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

BRASIL. PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em números.** 2022. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn_em_numeros25042022-compressed.pdf. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional: **Portaria 396/2016. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos - RDCC.** Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf. Acesso em: 10 de out. 2022.

BRASIL. **Receita Federal. Ministério da Economia. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas).** 2015. Elaborado por Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em: 15 de nov. 2022

BRASIL. SENADO FEDERAL. **Orçamento e crédito público.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/credito-publico>. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

BRASIL. **Súmula n. 106 do Superior Tribunal De Justiça.** STJ, 1994. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_7_capSumula106.pdf> Acesso em: 17 de nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma, **REsp. 1.655.155/MT**, Rel. Min. Herman Benjamin, ac. 06.04.2017, DJe 25.04.2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 3ª Turma, **REsp. 1.347.715/RJ**, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, ac. 25.11.2014, DJe 04.12.2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 3ª Turma, **REsp. 1.400.778/SP**, Rel. Min. João Otávio de Noronha, ac. 20.02.2014, DJe 30.05.2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 4ª Turma, **REsp. 1.020.801/SP**, Rel. Min. João Otávio de Noronha, ac. 26.04.2011, DJe 03.05.2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 4ª Turma, **REsp. 687.071/RJ**, Rel. Min. Raul Araújo, ac. 11.09.2012, DJe 11.04.2013;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Informativos.** STJ, 2018, p. 2; 5 e 6. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/informativos/PDF/Inf0635.pdf. Acesso em 25 de abril de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.340.553.** Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Diário Oficial da União. Brasília. Disponível em:

https://www.stj.jus.br/docs_internet/informativos/PDF/Inf0635.pdf. Acesso em: 24 de abril de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula N° 314**. 08 de fev. 2006. Disponível em: http://www.coad.com.br/basca/detalhe_16/2096/Sumulas_e_enunciados. Acesso em: 03 de mai. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 314**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 de dezembro de 2005. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf. Acesso em: 26 de abril de 2022.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**. Apelação Cível nº 70051720738, Décima Primeira Câmara Cível, Porto Alegre, RS, 01 de outubro de 2014. Diário da Justiça, Porto Alegre, RS, 6 out. 2014.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Acórdão proferido em reexame necessário n. 0012028-67.1978.8.19.0001**. Órgão Julgador: Primeira Câmara Cível. Relatora: Desembargadora Maria Augusta Vaz. Julgado em 05.04.2011.

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

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/cfi/6/10!/4/12/2@0:0>. Acesso em: 15 de nov. 2022.

CASTRO, Aldo; PALMA, Vanessa. **Função social do tributo, livre iniciativa e livre concorrência sob a ótica da proteção dos direitos fundamentais**. Rev. Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais | e-ISSN: 2526-0111 | Evento Virtual | v. 6 | n. 1 | p. 53-71 | Jan/jun. 2020. Acesso em: 15 de nov. 2022.

CAVALCANTE, Marcio. **Informativo 562-STJ (18/05 a 28/05/2015) DIREITO ADMINISTRATIVO ATOS ADMINISTRATIVOS: Incompetência do Poder Judiciário para autorizar o funcionamento de rádio educativa**. Dizer o Direito, 2016. Disponível em: <https://docplayer.com.br/36717945-Marcio-andre-lobes-cavalcante.html>. Acesso em: 20 de nov. 2022.

CHERMONT, Felipe. **A Prescrição Intercorrente Na Execução Fiscal: Análise Crítica À Luz Do Novo Código De Processo Civil**. UFF, Niterói - 2016. Pré-Projeto para Monografia. Disponível em: <https://app.uff.br/riuff/bitstream/handle/1/3178/A%20prescri%C3%A7%C3%A3o%20intercorrente%20na%20execu%C3%A7%C3%A3o%20Fiscal%20-%20Felipe%20Bastos%20Chermont.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 de out. 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Acesso em: 15 de nov. 2022

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Justiça em Números 2018: ano-base 2017. Brasília: CNJ, 2018.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022: Judiciário julgou 26,9 milhões de processos em 2021.** CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/justica-em-numeros-2022-judiciario-julgou-269-milhoes-de-processos-em-2021/>. Acesso em: 15 de nov. 2022.

COSTA, Carlos Adriano. **A extrafiscalidade tributária na concretização do bem-estar social.** XXI Prêmio Tesouro Nacional: concurso de monografia em finanças públicas, 2016. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/monografias/obtem_monografia/809. Acesso em 20 de abril de 2022.

CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo.** 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil.** - Vol.3. Editora Juspodivm: Salvador, 2016.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil.** 3 ed. rev. E atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

DINIZ, Marcia Helena. **Sistemas de registro de imóveis.** 4 ed. Rev. Aum. E atual. De acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406/2003). São Paulo: Saraiva, 2003.

EMERICIANO, Jean. Crédito público e Dívida pública. JusBrasil, 2020. Disponível em: <https://jeanemericiano.jusbrasil.com.br/artigos/929279530/credito-publico-e-divida-publica>. Acesso em: 20 de nov. de 2022.

GAGLIANO, Pablo Stolze, FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo curso de direito civil**, volume I. 14ª ed., 2012, São Paulo: Saraiva;

GIL, Antônio. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo, Atlas, 2008. Disponível em: https://issuu.com/apogeu/docs/livro_antonio_carlos_gil/31. Acesso em: 15 de agosto de 2022.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro: parte geral.** 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GONÇALVES, Marcus Vinícius Rios. **Novo curso de direito processual civil: execução e processo cautelar:** volume 3. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GRANER, Fábio. **Tesouro destaca baixa recuperação ‘crônica’ de créditos tributários e dívida ativa.** JOTA, 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/tesouro-destaca-baixa-recuperacao-cronica-de-creditos-tributarios-e-divida-ativa-16062022>. Acesso em: 15 de nov. 2022.

GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, A. C. DE A.; DINAMARCO, C. R. **Teoria geral do processo.** 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1998. Lei n. 5.869, de 11.01.1973. **Institui o Código de processo civil.** Disponível em: Acesso em: 15 de nov. 2022.

HABLE, José. **A Extinção do Crédito Tributário por Decurso de Prazo.** Brasília: Brasília Jurídica, 3º Ed, 2014.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário.** 18. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

LIMA, Andrea. **Fraude à execução no ordenamento jurídico brasileiro**. Jus.com, 2020. Disponível em: file:// Andrea-Nery-de-Andrade-Lima.pdf. Acesso em: 16 de no. 2022.

LOPES, Rénan. **Dos atos processuais: a extrema importância que eles imperam dentro de um processo**. Doutrina prática, 2021. Disponível em: <https://www.rkladvocacia.com/dos-atos-processuais-extrema-importancia-que-eles-imperam-dentro-de-um-processo/>. Acesso em: 15 de nov. 2022.

MACHADO, Costa (Org.); Anna Candida da Cunha Ferraz (Coord.). **Constituição Federal Interpretada: artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 5. ed. Barueri: Manole, 2014.

MACHADO, Juliana Texeira. **IMPOSTO MUNDIAL SOBRE O CAPITAL: uma ponte para a redução da desigualdade social**. 2017. 51 f. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Acesso em: 15 de nov. 2022

MARCIEL, Felipe Guatimosim. **O Combate à Corrupção no Brasil: Desafios e Perspectivas – o Controle da Corrupção no Brasil**. Trabalho classificado em 3º lugar no I Concurso de Monografias e Redações da CGU/2005. p. 24/25/26 Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/236848633_O_Controlde_da_Corruptao_no_Brasil. Acesso em: 15 de nov. 2022.

MARINHO, Karoline Lins Câmara; FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Tributação como Instrumento de Intervenção do Estado no Domínio Econômico**. CONPEDI - Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional realizado em Brasília – DF, nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008. p. 7289. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/brasil/09_93.pdf. Acesso em: 26 de abril de 2022.

MINARDI, Josiane. **Tributário: Teoria e Prática**. 7. ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2017.

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B. **Finanças públicas: teoria e prática**. São Paulo: Campus/USP, 1980.

NASRALLAH, Amal. STJ – **Fraude à execução fiscal ocorre, mesmo que o adquirente tenha boa-fé**. Tributário nos bastidores. 2018. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2018/11/febf/>. Acesso em: 26 de abril de 2022.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil Comentado e legislação extravagante**. 3. ed. São Paulo: RT, 2005.

PALMEIRA, Diogo. **As Execuções eternas e o (des)afogamento do Judiciário**. Direito Postado, 2011. Disponível em: <https://advogadoiniciante.blogspot.com/2011/03/as-execucoes-eternas-e-o-desafogamento.html>> Acesso em: 16 de nov. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547227494/cfi/4!/4/4@0.00:0.00>. Acesso em: 15 de nov. de 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEREIRA, Cornélio. **Planejamento tributário: melhor regime tributário para uma entidade de médio porte.** UFMG, Cuiabá/MT, 2018.

PERIM, Daniella. **Da imprescindibilidade de manifestação da Fazenda Pública previamente à decisão que reconhece a prescrição intercorrente da ação de execução fiscal.** JusBrasil, 2017. Disponível em:
<https://daniellaperim.jusbrasil.com.br/artigos/538911342/da-imprescindibilidade-de-manifestacao-da-fazenda-publica-previamente-a-decisao-que-reconhece-a-prescricao-intercorrente-da-acao-de-execucao-fiscal>. Acesso em:

PERU. **Código Civil, 1984. Decreto Legislativo Nº 295.** ConsuCode. Disponível em:
<http://www.osce.gob.pe/consucode/userfiles/image/CodigoCivil.pdf>. Acesso em: 10 de out. 2022.

PGFN em Números. Dados de 2017 – Edição 2018.

PIÇANHA, Junior. **O art. 185 do CTN em confronto com a súmula n. 375 do STJ – anual posicionamento jurisprudencial.** Âmbito Jurídico, 2011: Rio Grande do Sul. Disponível em:
<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-art-185-do-ctn-em-confronto-com-a-sumula-n-375-do-stj-atual-posicionamento-jurisprudencial/>. Acesso em: 25 de abril de 2022.

RANGEL, Tauã Lima Verdan. **O Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público enquanto Axioma da Administração Pública.** Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 22, nº 1162. Disponível em <https://www.boletimjuridico.com.br/artigos/direito-administrativo/3012/o-principio-indisponibilidade-interesse-publico-enquanto-axioma-administracao-publica>. Acesso em 21 de nov. 2022.

REALE, Miguel. **O projeto do novo Código Civil.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Arrecadação de impostos no Brasil Colonial.** 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/memoria-fazendaria/arrecadacao-de-impostos-no-brasil-colonial>>. Acesso em: 15 de nov. 2022.

RIBEIRO, Fernando J.; SOUSA, Gabriela. **A Constituição democrática e o “princípio” da supremacia do interesse público.** UFMG, Escola Judicial Militar, nov de 2019. Disponível em: <https://www.observatoriodajusticamilitar.info/single-post/2019/11/30/a-constitu%C3%A7%C3%A3o-democr%C3%A1tica-e-o-princ%C3%ADpio-da-supremacia-do-interesse-p%C3%ABlico#:~:text=Para%20a%20mencionada%20corrente%20doutrin%C3%A1ria,interesse%20coletivo%20considerado%20mais%20importante>. Acesso em: 26 de abril de 2022.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo.** in DIREITO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA. coord. Maria de Fátima Ribeiro. São Paulo: MP editora, 2008. p. 178-179

RIZZARDO, Arnaldo; RIZZARDO FILHO, Arnaldo; RIZZARDO, Carine Ardisson. **Prescrição e decadência.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Disponível em:
<https://livrariaspessotto.com.br/produto/prescrio-e-decadncia---arnaldo-rizzardo-arnaldo-rizzardo-ilho-e-carine-ardissone---3-ed--2018---forense.html>. Acesso em: 25 de abril de 2022.

RODRIGUES, Maria; ABREU, Rogério. **A prescrição intercorrente na lei de execução fiscal após o julgado do recurso especial repetitivo Nº 1.340.553/RS**. UNIPÊ, 2019. Disponível em: <https://bdtcc.unipe.edu.br/wp-content/uploads/2019/09/TCC-Giseli-Final.pdf>. Acesso em: 25 de abril de 2022.

ROMANO, Rogério. **O artigo discute sobre a portaria e seu papel no sistema jurídico brasileiro**. Jus.com, 2020. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/79948/a-portaria-nao-e-lei>. Acesso em: 17 de nov. 2022.

ROQUE, André Vasconcelos. **Das diversas Espécies de Execução. Execução e Recursos: comentários ao CPC 2015**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, vol. 3, 2018. Disponível em: <https://revistas.faro.edu.br/FAROCIENCIA/article/view/289>. Acesso em: 26 de abril de 2022.

SCHAEDLER, Jordana. **A análise da boa-fé do terceiro adquirente nas fraudes à execução e contra credores**. PUCRS, Rio Grande do Sul. 2014.

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Teoria geral do processo civil**. 4 ed. Ver. E atual. -São Paulo: RT, 2006; GOMES, Fábio Luiz. **Teoria geral do processo civil**. São Paulo: RT, 2006.

SOUZA, Gelson Amaro de. **Curso de Direito Processual Civil**. 2ª ed. Disponível em: <https://bv.fapesp.br/pt/pesquisador/102475/gelson-amaro-de-souza>. Acesso em: 10 de out. 2022.

TEODOROVICZ, Jeferson; JUNIOR, Luiz; LUFIT, Rene. **Prescrição Intercorrente Nas Execuções Fiscais E A Contagem Do Prazo Segundo A Jurisprudência Do TJ-PR, Antes E Depois Do Julgamento Do Resp 1.340.553**. Ius Gentium. Curitiba, vol. 11, n. 1, p. 05-22, jan./abr. 2020. Disponível em: <file:///C:/Users/wvero/OneDrive/Documentos/MONOGRAFIA%20VER%20C3%94NICA%202022.2/524-Texto%20do%20artigo-1495-1-10-20210131.pdf>. Acesso em: 10 de out. 2022.

THEODORO, Junior. **Prescrição e decadência**. 2. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2021. Disponível em: <file:///C:/Users/wvero/Downloads/Prescri%C3%A7%C3%A3o%20e%20Decad%C3%Aancia%20-%20Livro.pdf>. Acesso em: 10 de out. 2022.

UOL, Ne10. Notícia: **Justiça condena Wanderley Luxemburgo por sonegação fiscal**. 2004. Disponível em: <https://ne10.uol.com.br/canal/esportes/futebol/noticia/2003/07/04/justica-condena-wanderley-luxemburgo-por-sonegacao-fiscal-28167.php>. Acesso em: 10 de out. 2022.

VERDAN, Tauã. **Princípios da Administração Pública: Abordagem dos Corolários Reconhecidos Doutrinariamente**. Conteúdo Jurídico, 2012. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/29989/principios-da-administracao-publica-abordagem-dos-corolarios-reconhecidos-doutrinariamente>. Acesso em: 23 de nov. 2022.

YOKOZAWA, Marília. **Execução fiscal: peculiaridades da recuperação do crédito fazendário**. Consultor Jurídico, 2020. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/54964/execuo-fiscal-peculiaridades-da-recuperao-do-crdito-fazendario>. Acesso em: 16 de nov. 2022.