

Penhora de ativos financeiros do devedor,
concomitantemente à citação inicial, com
fundamento no art. 53 da Lei federal n. 8.212/91

Marcelo Kosminsky

Procurador da Fazenda Nacional lotado na Coordenação de Atuação perante o Superior Tribunal de Justiça. Graduado em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade Anhanguera-UNIDERP/LFG.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 Da constituição do crédito tributário à inscrição em Dívida Ativa da União. 3 Da cobrança do crédito tributário. 3.1 Da justificativa para existência de procedimentos específicos. 3.2 Do microsistema de cobrança dos créditos tributários. 4 O artigo 53 da Lei Federal n. 8.212/91 e sua evolução no tempo. 5 Conclusão.

RESUMO. O propósito do trabalho é demonstrar a possibilidade de o juiz determinar, a requerimento da Fazenda Nacional, que a penhora de ativos financeiros do devedor seja implementada de forma concomitante à citação inicial, nas execuções fiscais da Dívida Ativa da União, com fundamento no art. 53 da Lei Federal nº 8.212/91. Para tanto, demonstra-se que a efetividade da penhora de ativos financeiros pressupõe o efeito surpresa e que a ciência da dívida e a oportunidade para pagá-la precede o ajuizamento da execução fiscal. Em seguida, traça-se a evolução normativa do dispositivo de lei, demonstrando que não há qualquer ofensa às garantias constitucionais do contribuinte na implementação da medida aqui proposta.

PALAVRAS-CHAVE. PENHORA CONCOMITANTE À CITAÇÃO. MICROSSISTEMA DE COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. BACEN-JUD.

ABSTRACT. This article aims to demonstrate the possibility of the judge to determine, at the request of the Estate Attorney, that the attachment of financial assets of the debtor be implemented concomitantly with the official notification at the tax execution procedure, based on the Brazilian legal provision (article 53, Federal Law nº 8.212/91). Therefore, will be demonstrated that the efficiency of the attachment of the financial assets supposes a surprise effect and that the debtor is aware of the debt and had the opportunity to pay it in the administrative way, which precedes to file a lawsuit of tax execution. Then, the normative evolution is traced to prove that there is no scope for alleging breach of constitutional guarantees.

KEYWORDS. ATTACHMENT OF THE FINANCIAL ASSETS CONCOMITANTLY WITH THE OFFICIAL NOTIFICATION. TAX CREDIT COLLECTION PROCEDURE.

1 Introdução

O objetivo do presente artigo consiste em demonstrar a possibilidade de o juiz determinar, mediante requerimento prévio da Fazenda Nacional, a penhora de ativos financeiros do devedor, concomitantemente à citação, nas execuções fiscais da Dívida Ativa tributária da União, com fundamento no art. 53 da Lei Federal nº 8.212/91.

Existem ao menos três razões pelas quais a proposta pode aparentar uma novidade, sendo a primeira delas o desconhecimento da lei. Com efeito, a Lei Federal nº 8.212/91 disciplina a organização da Seguridade Social e institui seu plano de custeio, além de dar outras providências. O dispositivo legal que fundamenta a penhora de forma concomitante à citação situa-se justamente no contexto das “outras providências” legislativas, passando despercebido pelos operadores do direito.

A segunda razão reside no fato da tese jurídica ora defendida dificilmente chegar às instâncias superiores, ao menos com base nos argumentos aqui propostos. Isto porque, sendo a medida indeferida, eventual recurso interposto para o Tribunal tende a ser esvaído pela perda do objeto, haja vista ser comum a ocorrência do ato citatório do executado e o respectivo decurso do prazo para pagamento no momento em que o recurso está

pronto para julgamento, ou, ao menos, já tenha havido a tentativa frustrada de citação do devedor em seu domicílio fiscal, situação que permite, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça¹, o deferimento do arresto executivo com fundamento no atual artigo 830 do Código de Processo Civil.

Finalmente, a terceira razão é que a Fazenda Nacional não fazia constar da petição inicial da execução fiscal tal requerimento, situação que se reverteu com a formatação do novo modelo de inicial.

Defender uma medida progressista com fundamento numa lei que remonta os idos 1991 pode parecer inusitado num primeiro momento. Contudo, uma análise mais acurada do contexto normativo (constitucional e infraconstitucional) e jurisprudencial (com especial enfoque no dever de coerência – art. 926, CPC) revela que a não aplicação do dispositivo nos moldes propostos decorre muito mais de um preconceito do que de um exercício hermenêutico de conformação do princípio do contraditório no âmbito do processo executivo.

Espera-se, ao final, convencer os operadores do direito da legitimidade da medida.

2 Da constituição do crédito tributário à inscrição em Dívida Ativa da União

É preciso tecer considerações, ainda que breves, acerca do procedimento de constituição do crédito tributário e da inscrição em Dívida Ativa da União, dando especial enfoque à participação do sujeito passivo nesta atividade, o que se fará para demonstrar que, embora o título executivo extrajudicial que se extrai da inscrição em dívida ativa (CDA) e que lastreia a execução fiscal seja confeccionado unilateralmente pelo credor público, o substrato deste documento é extraído de informações prestadas pelo próprio devedor à administração tributária ou, quando não, oportuniza-se ao mesmo a contradita dos atos administrativos tendentes a constituí-lo em caráter definitivo, de modo que o resultado final (o título executivo) emana de uma relação jurídico-administrativa dialética.

Conforme cediço, o direito brasileiro estabelece três procedimentos de constituição do crédito tributário que se diferenciam pelo grau de participação do sujeito passivo no produto final desta atividade. Quando

¹ REsp nº 1.338.032/SP, 03ª Turma, Rel. Ministro SIDNEI BENET, DJe 29/11/2013; REsp 1.370.687/MG, 04ª Turma, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, DJe 15/08/2013

compete ao sujeito passivo informar ao fisco a ocorrência do fato gerador e os demais elementos constitutivos da obrigação tributária, calcular o montante devido e antecipar o pagamento, ficando a cargo do fisco somente homologar ou não a atividade realizada pelo contribuinte, diz-se, na dicção do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que o lançamento é feito por homologação. Trata-se da modalidade de lançamento que maior participação exige do sujeito passivo.

Como bem constatado por Paulo de Barros Carvalho²:

[...] a maior parte dos tributos hoje, assim no Brasil como em outros países que seguem o modelo do direito continental europeu, estão cometidos ao sujeito passivo da obrigação tributária, cabendo-lhes estabelecer em fatos os eventos tributados e relatar os dados componentes da relação jurídica

De fato, a absoluta maioria dos créditos tributários exigidos pela Fazenda Nacional são hoje decorrentes de declarações fiscais prestadas pelo próprio sujeito passivo à administração tributária, e o Superior Tribunal de Justiça entende que essas declarações fiscais possuem eficácia constitutiva do crédito³, tornando desnecessária a “homologação” do fisco sob condição resolutória, posto que o ato do contribuinte importa em confissão de dívida. As eventuais omissões ou inexatidões nas declarações prestadas e que motivem a constituição suplementar de crédito tributário poderão ser implementadas mediante lançamento de ofício, hipótese em que a intimação do contribuinte para contraditar os atos do fisco será indispensável.

O lançamento por declaração, por sua vez, “é aquele realizado com base na declaração do sujeito passivo, que presta à autoridade lançadora as informações necessárias à sua confecção”⁴. Assim, “diante dessas informações, a autoridade efetiva o lançamento e notifica o sujeito passivo a pagá-lo dentro de determinado prazo”⁵.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 354.

³ Súmula 436/STJ: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providencia por parte do Fisco”

⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 787

⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Atlas. 2012. P. 57.

Os tributos submetidos à esta sistemática de lançamento, conforme se observa, contam com participação essencial do sujeito passivo, o qual informa a matéria de fato indispensável à efetivação do ato administrativo, cabendo à autoridade fiscal retificar, de ofício, eventuais erros na declaração, providência que também pode ser tomada, sob certas condições, pelo contribuinte (Art. 147, §1º, CTN). Em seguida, o sujeito passivo é intimado para pagar o montante apurado pela autoridade administrativa, podendo, evidentemente, instaurar a fase contenciosa administrativa acaso não concorde com o valor apurado ou com as eventuais correções feitas em sua declaração pela autoridade fiscal.

De outra banda, os tributos sujeitos à lançamento de ofício são constituídos exclusivamente pela autoridade administrativa com base em informações constante de bancos de dados ou obtidas mediante diligências e procedimentos investigatórios. O que caracteriza esta modalidade de lançamento é justamente o fato do contribuinte não ter qualquer participação na atividade administrativa, devendo fornecer, eventualmente, documentos requisitados pela autoridade fiscal a fim de municiá-la de dados necessários à identificação da relação jurídico-tributária e dos seus elementos constitutivos.

Os artigos 7º a 13 do Decreto nº 70.235/72 dispõem sobre os atos e procedimentos a serem seguidos pela autoridade fiscal para constituição de ofício do crédito tributário, o qual se materializa pela intimação do contribuinte do auto de infração ou notificação de lançamento, do qual terá o devedor o prazo de 30 dias para pagar ou impugnar (art. 10, inc. V e 11, inc. II, do Decreto nº 70.235/72).

Havendo impugnação tempestiva, instaura-se a fase contenciosa (art. 14 do Decreto nº 70.235/72), em que há ampla oportunidade para o contribuinte voltar-se contra toda a atividade fiscal da qual não teve oportunidade prévia de contraditar, franqueando-o dilação probatória (inclusive exame pericial) e, ao menos, duas instâncias recursais, cabendo, ainda, a interposição de recursos especiais em situações específicas (art. 37, §2º, do Decreto nº 70.235/72). Acaso não logre sucesso no intento de anular ou ter o julgamento de improcedência da exigência fiscal após todo o trâmite do processo administrativo, o contribuinte terá a oportunidade de fazer o pagamento voluntário no prazo de 30 dias (art. 43, do Decreto nº 70.235/72).

De se notar que ainda que não impugne o lançamento, o contribuinte será declarado revel e intimado para pagar a exigência fiscal (art. 21, do Decreto nº 70.235/72) na denominada “fase de cobrança amigável”, mediante aviso de cobrança, sendo o crédito tributário somente após esta fase considerado “definitivamente constituído” e encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União e posterior cobrança judicial.

Encaminhado o crédito tributário para inscrição em Dívida Ativa da União junto à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, seja qual for a forma de sua constituição, o contribuinte será intimado de que o não pagamento ou parcelamento da dívida no prazo ensejará sua inscrição no Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Federais – CADIN – (art. 02º, §§2º e 4º da Lei Federal nº 10.522/02) e o ajuizamento da ação de execução fiscal, que poderá resultar na penhora e apropriação dos seus bens. Nesta mesma intimação, poderá haver esclarecimentos acerca da possibilidade de parcelamento do débito (art. 14-C da Lei Federal nº 10.522/02) e, acaso faça o pagamento da dívida antes do ajuizamento da execução, terá reduzido à metade a parcela do encargo legal (art. 03º, do Decreto Lei nº 1.5699/77).

Conforme se infere, quando não é o próprio contribuinte quem fornece todos os elementos necessários à constituição do crédito tributário a ele é dada ampla ciência e oportunidade de contraditar a exação exigida pela autoridade fiscal, razão pela qual a afirmação de que a Certidão de Dívida Ativa é um título executivo extrajudicial confeccionado unilateralmente pela administração tributária deve ser vista em termos, já que, embora, de fato, o espelho (CDA) seja confeccionado unilateralmente pela administração, a imagem (Inscrição em Dívida Ativa) reproduz os termos do lançamento tributário, o qual decorre ou de uma confissão de dívida do contribuinte ou de uma relação jurídica dialética, em estrita obediência ao princípio do contraditório no âmbito administrativo.

Portanto, a assertiva de que o contribuinte que tem seus bens penhorados de forma concomitante à citação inicial no processo executivo fiscal é surpreendido pelo ato de constrição é falaciosa, revelando o total desconhecimento das nuances relativas ao procedimento de constituição do crédito exigido ação de execução fiscal.

3 Da cobrança do crédito tributário

3.1 Da justificativa para existência de procedimentos específicos

A justificativa para existência de procedimentos mais céleres para recuperação do crédito público decorre, ao menos, de duas constatações: a finalidade para a qual os valores inadimplidos seriam destinados, vale dizer, o custeio dos serviços públicos essenciais à população; a exigência de promoção, pelo Estado, da justiça fiscal, aqui entendida não somente como corolário da isonomia na tributação, mas também pela inibição de desvios concorrenciais⁶.

Realmente, tendo em vista que o crédito tributário é o principal financiador das políticas públicas tendentes à erradicação da pobreza, da inclusão social e da redução das desigualdades sociais e regionais, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 03º, incs. I e III, CF/88), resulta óbvia a necessidade de se garantir efetividade na atividade arrecadatória. De fato, a garantia dos direitos fundamentais, especialmente os de segunda geração, inerentes ao modelo de Estado Social abraçado pela Constituição, não prescindem de recursos para custeá-los.

Decorre desta constatação que o legislador tem o dever de criar mecanismos especiais para que a Administração Tributária, atividade essencial ao funcionamento do Estado⁷, possa recuperar o crédito inadimplido, posto que os recursos que não são oportunamente vertidos aos cofres públicos resultam numa menor efetivação dos direitos fundamentais que seriam por eles custeados. Pode-se dizer até que tal dever decorre da dimensão objetiva dos direitos fundamentais⁸, no viés da proibição da proteção insuficiente⁹.

⁶ Tais mandamentos podem ser extraídos, ao menos do art. 170, inc. IV c/c art. 173, §4º, da CF/88.

⁷ Conforme art. 37, inc. XII, CF/88

⁸ A doutrina constitucionalista aponta que, pela dimensão objetiva dos direitos fundamentais, o Estado tem de garantir uma proteção mínima dos direitos subjetivos dos cidadãos. Como exemplo, cita-se a tipificação de crimes contra a vida como uma forma da proteção do direito à vida. Nesta linha de raciocínio, é lícito afirmar que o legislador tem o poder-dever de conferir o maior grau possível de efetividade à cobrança do crédito tributário, com espeque em garantir o custeio dos direitos fundamentais na maior medida possível, respeitados, evidentemente, os demais direitos fundamentais que possam eventualmente colidir com os interesses fiscais.

⁹ Com efeito, pondera Juliana Venturella Nahas Gavião que “na medida em que o Estado se omite em seu dever de proteção de direitos fundamentais, ou não o faz de forma adequada e eficaz, seu ato estará eivado de inconstitucionalidade, por violação da proibição da proteção insuficiente”. [GAVIÃO, Juliana Venturella Nahas. **A proibição de proteção deficiente**. Revista

Não é por outra razão que a doutrina tem se debruçado sobre o propalado dever fundamental de pagar tributos.

Ainda, por meio da cobrança célere e eficaz do crédito tributário o Estado promove a justiça fiscal, no sentido de evitar que práticas sonegadoras resultem em abalo concorrencial. É que num Estado Fiscal como o brasileiro, o inadimplemento de tributos permite que o agente econômico descumpridor dos seus deveres tributários pratique preços muito inferiores aos de mercado, situação que pode resultar no fracasso da atividade empreendedora daquele que arca tempestivamente com a obrigação tributária. Tal situação odiosa deve ser fortemente combatida pelo Estado, sendo a fiscalização e a cobrança efetiva do tributo importante mecanismo deste desiderato.

De se ressaltar também a falta de estrutura administrativa e de pessoal dos órgãos de cobrança do Estado, bem como a grande quantidade de processos de execução fiscal que ficam a cargo dos Procuradores do erário, situação que inviabiliza graus satisfatórios de efetividade na cobrança do crédito público¹⁰. Destarte, se não fossem conferidas prerrogativas processuais, a recuperação do crédito estaria ainda mais comprometida, razão pela qual deve prevalecer, na espécie, o interesse público sobre o privado, conferindo-se mecanismos especiais à Fazenda Pública na persecução do seu crédito, providência que decorre do imperativo da isonomia, como bem salienta Leonardo Carneiro da Cunha¹¹:

Para que a Fazenda Pública possa, contudo, atuar da melhor e mais ampla maneira possível, é preciso que se lhe confirmem condições necessárias e suficientes a tanto. Dentre as condições oferecidas, avultam as prerrogativas processuais, identificadas, por alguns, como privilégios. Não se trata, a bem da verdade, de privilégios. Estes – os privilégios – consistem em vantagens

do Ministério Público do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, nº 61, maio/2008out/2008. P. 101. Disponível em http://www.amprs.org.br/arquivos/revista_artigo/arquivo_1246460827.pdf. Acesso em setembro de 2016]

¹⁰ Existem outras razões explicativas da baixa efetividade na cobrança do crédito público que fogem ao propósito do presente trabalho. Contudo, vale conferir os dados do relatório PGFN em números do ano de 2015, disponível no sítio eletrônico da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o qual aponta que cada Procurador da Fazenda Nacional é responsável, em média, por 3.612 processos judiciais.

¹¹ CUNHA, Leonardo Carneiro da **A Fazenda Pública em Juízo**. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012. P. 33.

sem fundamento, criando-se uma discriminação, com situações de desvantagens. As vantagens processuais conferidas à Fazenda Pública revestem o matriz de prerrogativas, eis que contêm fundamento razoável, atendendo, efetivamente, ao princípio da igualdade, no sentido aristotélico de tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual.

Enfim, deve ser conferida à Administração Tributária instrumentos (prerrogativas processuais) aptos à consecução do seu mister no intuito de desestimular práticas físicas ilícitas e a inadimplência, mediante a criação de procedimentos mais eficazes, céleres e desburocratizados de cobrança do crédito tributário.

3.2 Do microsistema de cobrança dos créditos tributários

Embora a certidão de Dívida Ativa goze de presunção de certeza, liquidez (art. 204, CTN e art. 03º, da LEF) e exigibilidade (por força da presunção de veracidade dos atos administrativos), carece o título executivo extrajudicial de autoexecutoriedade¹², já que a administração tributária não pode valer-se de atos materiais tendentes à satisfação de sua dívida (entenda-se: penhora de bens do devedor), devendo, para tanto, propor medidas judiciais adequadas.

Ao menos desde de 1.888¹³ existe no Brasil um procedimento sumário de cobrança dos créditos fiscais, o qual, atualmente, é regulado pela Lei

¹² Neste sentido, tracejando as distinções entre exigibilidade e autoexecutoriedade como atributos dos atos administrativos, o ilustre Doutor Celso Antônio Bandeira de Mello nos ensina: “Em suma: a autoexecutoriedade é um plus em relação à exigibilidade, de tal modo que nem todos os atos exigíveis são executórios. Ainda um exemplo: A administração pode exigir que o administrado demonstre estar quite com os impostos municipais relativos a um dado terreno, sem o quê não expedirá alvará de construção pretendido pelo particular, o que demonstra que os impostos são exigíveis, mas não pode obrigar coativamente, por meios próprios, o contribuinte a pagar imposto. A fim de obtê-lo necessitará mover ação judicial. Sintetizando: graças à exigibilidade, a Administração pode valer-se de meios indiretos que induzirão o administrado a atender ao comando imperativo. Graças à executoriedade, quando esta exista, a administração pode ir além, isto é, pode satisfazer diretamente sua pretensão jurídica compelindo materialmente o administrado, por meios próprios e sem necessidade de ordem judicial para proceder a esta compulsão. Quer-se dizer: pela exigibilidade pode-se induzir à obediência, pela executoriedade pode-se compelir, constranger fisicamente”.(MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 424).

¹³ Decreto nº 9.885, de 29 de fevereiro de 1888, da lavra da Princesa Imperial Regente.

Federal nº 6.830/80, com reflexos de legislações esparsas¹⁴ e do Código de Processo Civil, que tem, por expressa disposição legal, aplicação subsidiária¹⁵.

A bem da verdade, a Lei de Execução Fiscal não trouxe grandes inovações em relação às disposições então vigentes do Código de Processo Civil que dispunham acerca do processo de execução de título extrajudicial de modo a resultar em maior efetividade na cobrança. De fato, as vantagens do credor público decorrem mais das garantias e privilégios do seu crédito, dos poderes da Administração Tributária e dos atributos da Certidão de Dívida Ativa do que de procedimentos mais céleres que tenham sido implementados pelo Lei Federal nº 6.830/80.

Para garantir maior efetividade à execução fiscal foi editada a Lei Federal nº 8.397/92, posteriormente alterada pela Lei nº 9.532/97, instituindo a medida cautelar fiscal. O objetivo da lei foi permitir ao fisco acautelar o crédito tributário por meio da indisponibilização do patrimônio do devedor em situações nas quais houvesse suspeita de condutas do sujeito passivo tendentes a esquivar-se da obrigação tributária por meio da ausência repentina do domicílio fiscal, esvaziamento patrimonial, contração de dívidas capazes de comprometer a liquidez do seu patrimônio, dentre outras hipóteses.

Em sintonia, merece destaque o art. 64 e seguintes da Lei Federal nº 9.532/97, que conferiu a prerrogativa do fisco federal, como medida acauteladora, arrolar bens do devedor que possua débito superior a 30% (trinta por cento) do seu patrimônio conhecido, desde que os créditos tributários consolidados sejam superiores a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). A medida é bem menos restritiva que a cautelar fiscal e visa tão somente criar a obrigação do sujeito passivo comunicar previamente à autoridade fiscal atos de alienação dos bens arrolados, podendo a omissão do devedor resultar na propositura da medida cautelar fiscal (Art. 02º, inc. VII, da Lei Federal nº 8.397/92, com redação dada pela Lei Federal nº 9.352/97).

¹⁴ Por exemplo, o Código Tributário Nacional, relativamente ao crédito tributário, que confere tratamento distinto da LEF relativamente à suspensão da prescrição, o art. 20 da Lei Federal nº 10.522, que determina o arquivamento, sem baixa na distribuição das execuções fiscais de débito inscrito em Dívida Ativa da União de valor consolidado ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), o art. 53 da Lei Federal nº 6.830/80, etc.

¹⁵ Art. 01º da Lei Federal nº 6.830/80: 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.

Destaca-se também o Código Tributário Nacional, o qual confere garantias ao crédito tributário que, inevitavelmente, repercutem na cobrança do crédito público. A título de exemplo, o artigo 185 cria a presunção de fraude à execução nas alienações ou onerações de bens ou rendas, ou o seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, de crédito regularmente inscrito em dívida ativa (desde que, evidentemente, não tenham sido reservados outros bens ou rendas suficientes à satisfação da dívida). A vantagem reside na presunção de fraude em fase antecedente à cobrança judicial da dívida. Reforçando esta garantia, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de que a presunção de fraude na execução fiscal é absoluta¹⁶, ou seja, não devem ser protegidos os terceiros adquirentes, seja por força da natureza da dívida e a consequente proteção especial que deve ser conferida ao crédito público, seja pela publicidade que se dá às inscrições em Dívida Ativa (art. 198, §3º, inc. II, CTN), fato que afasta a presunção de boa-fé do adquirente quanto ao desconhecimento da dívida do alienante.

Outra garantia conferida pelo legislador e constante do Código Tributário Nacional consiste na possibilidade de decretação de indisponibilidade de bens do devedor acaso tenha resultado infrutífera a tentativa de localização de bens passíveis de penhora após a adoção, pelo exequente, das diligências ordinárias de localização de bens, e aquele, devidamente citado, não tenha pago a dívida ou apresentado bens aptos à garantia da execução (Art. 185-A, CTN).

Enfim, a cobrança do crédito tributário é regulada pela Lei de Execução Fiscal, pelo Código de Processo Civil, pelo Código Tributário Nacional e por legislações esparsas, formando este conjunto de regras um microsistema que deve ser compreendido à luz da teoria do diálogo das fontes, de modo que as normas gerais posteriores mais benéficas prevaleçam sobre as normas especiais (criadas para proteger a categoria específica), garantindo-se, assim, a coerência e integridade do sistema.

¹⁶ REsp 1141990 PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 19/11/2010.

4 O artigo 53 da Lei Federal n. 8.212/91 e sua evolução no tempo

É preciso traçar a evolução normativa do artigo 53 da Lei Federal nº 8.212/91 com enfoque na jurisprudência e na teoria do diálogo das fontes, sem o que não será possível a compreensão do microsistema de cobrança dos créditos públicos.

Antes da entrada em vigor da Lei Federal nº 8.212/91, a penhora de bens do devedor não poderia ocorrer de forma concomitante à citação nas execuções fiscais da dívida ativa tributária da União. Isto porque não se facultava ao exequente a indicação de bens à penhora na petição inicial da execução fiscal.

De fato, a Lei nº 6.830/80 prevê que o executado será citado para, no prazo de 05 dias, pagar ou nomear bens à penhora (art. 08º), não havendo neste diploma legal dispositivo que faculte ao exequente indicar, na petição inicial, bens do devedor passíveis de penhora. De se notar que, à época, o Código de Processo Civil carecia da mesma omissão no capítulo atinente ao processo de execução de título executivo extrajudicial¹⁷.

O rito legal estabelecido constituiu um ambiente propício ao surgimento da tese de que a indicação de bens à penhora na execução seria um direito do executado. A ideia ganhava força na medida em que os embargos à execução, tanto na execução fiscal quanto na execução de título extrajudicial disciplinada pelo Código de Processo Civil, tinham como condição de procedibilidade a garantia da execução. Assim, postulava-se, se o direito de defesa do executado está condicionado à prévia garantia do débito, a indicação de bens à penhora pelo devedor seria corolário do princípio do contraditório.

Tal dedução só é válida quando se ignora a premissa basilar da tutela executiva: a satisfação do direito creditório do exequente, que, por sua vez, é corolário do direito fundamental à efetividade do processo. Decorre também de uma reflexão rasteira do papel da defesa no processo executivo, que é apenas eventual, haja vista a presunção de certeza que milita em favor dos títulos executivos. Enfim, trata-se de uma inversão de valores, na medida em que a penhora de bens é um direito do credor, e não do devedor.

Foi a Lei Federal nº 11.382/06, que alterou vários dispositivos do revogado CPC/73, dentre os quais a mudança do caput do art. 652, cuja

¹⁷ De fato, o revogado CPC, no ponto, previa que o devedor seria citado para pagar ou garantir a dívida, sem franquear ao exequente a indicação, na petição inicial, dos bens passíveis de penhora do devedor.

redação passou a ser “O executado será citado para, no prazo de 3 (três) dias, efetuar o pagamento da dívida”¹⁸, bem como acresceu um parágrafo segundo ao referido dispositivo legal, o qual dispunha que: “o credor poderá, na inicial da execução, indicar bens a serem penhorados”¹⁹, que mudou o cenário.

Referida lei constituiu, ao menos, uma mudança de paradigma. Tal sentimento é bem resumido na seguinte passagem do voto do Excelentíssimo Deputado Luiz Couto, relator do projeto na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados²⁰:

No mérito, o projeto é ousado, mas merecedor de aplausos. [...] Trata-se de Projeto de Lei que visa a alterar substancialmente a execução de título Extrajudicial, além de outros pontos específicos do Código de Processo Civil, de forma a tornar mais célere a prestação jurisdicional [...]. É tempo, já agora, de passarmos ao pensamento à ação em tema de melhoria dos procedimentos executivos. A execução permanece “o calcanhar de Aquiles do processo. Nada mais difícil, com frequência, do que impor no mundo dos fatos os preceitos abstratamente formulados no mundo do direito. A busca pela efetividade passa a dar mais valor ao direito material, considerando o processo apenas instrumento de sua realização. Já dizia Enrico Tullio Liebman que “o processo, sem o direito, seria um mecanismo fadado a girar no vazio, sem conteúdo e sem finalidade” O processo de execução não pode ser um instrumento de favorecimento do devedor inadimplente. As regras atuais da execução de quantia pecuniária oferecem meios para o executado furtar-se à constrição judicial, inviabilizando o atendimento da pretensão do exequente. A reforma processual não pode, por certo, ir de encontro aos princípios do contraditório e da ampla defesa, mas deve criar mecanismos que estimulem o cumprimento das decisões judiciais e desestimulem o uso de

¹⁸ Brasil. Lei Federal nº 11.382 de 06 de dezembro de 2006.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ Brasil Câmara dos Deputados. Exposição de motivos da Lei Federal nº 11.382/06 – Processo de Execução de Título Extrajudicial. Disponível em <http://murillogutier.com.br/wp-content/uploads/2011/08/LEI-11.382-DE-7-DE-DEZEMBRO-DE-2006-TEXTO-EXPOSI%C3%87%C3%83O-DE-MOTIVOS-E-HIST%C3%93RICO.pdf>. Acesso em agosto de 2016.

expedientes procrastinatórios. Não há dúvida de que atualmente o sistema serve muito mais a quem não quer cumprir suas obrigações, o que precisa ser modificado. – Grifo nosso.

De fato, a redação dada ao artigo 652 foi enfática no sentido de que o devedor é citado para pagar, sendo a penhora de seus bens direito subjetivo do credor de ver o patrimônio do inadimplente excutido até que baste à satisfação do seu crédito.

Ocorre que antes mesmo destas modificações legislativas terem sido implementadas no âmbito da execução civil de título extrajudicial, referido paradigma e, em especial, a facultatividade de indicação de bens à penhora pelo exequente na petição inicial no bojo da execução fiscal da Dívida Ativa da União já era possível, por força do que dispunha o artigo 53 da Lei Federal nº 8.212/91, em vigor desde o dia 25 de julho de 1991²¹:

Art. 53. Na execução judicial da dívida ativa da União, suas autarquias e fundações públicas, será facultado ao exequente indicar bens à penhora, a qual será efetivada concomitantemente com a citação inicial do devedor²².

Vale notar que embora constante de diploma material e específico, o artigo de lei supra retrata norma de caráter processual e se aplica, conforme clara dicção da norma, à todas as execuções fiscais da Dívida Ativa da União, suas autarquias e fundações públicas, independente da natureza do crédito.

De fato, o artigo 53 da Lei Federal nº 8.212/91 está inserido no Título IV do diploma normativo, que trata das “Disposições Gerais”, no contexto das “outras providências” legislativas referidas na ementa da Lei. Além disso, à época da edição da norma quem detinha capacidade tributária para cobrança da Dívida Ativa de natureza previdenciária era o INSS, mas o dispositivo de lei não se limitou a atribuir tal facultatividade à referida Autarquia, tendo a conferido para todas às Autarquias Federais, à União e às suas fundações públicas. Ainda, é cediço que o que torna uma norma especial é o fato dela regular uma matéria de forma distinta do regulamento geral, e não o simples fato dela estar inserida em um diploma normativo específico,

²¹ Data da publicação da lei no Diário Oficial da União.

²² Brasil. Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991.

sendo certo que não existe qualquer peculiaridade na norma que nos leve à conclusão de que suas disposições são aplicáveis tão somente aos créditos de natureza previdenciária.

Enfim, após a entrada em vigor do referido dispositivo legal restou permitida a indicação, na petição inicial da execução fiscal, de bens passíveis de penhora dos devedores de créditos inscritos em Dívida Ativa da União, tendo o legislador, atento ao dever constitucional de criar mecanismos mais efetivos para a Administração Tributária recuperar o crédito que se presta à efetivação de direitos fundamentais, conferindo-a tal instrumento, o qual, posteriormente, foi estendido para as execuções civis de títulos extrajudiciais por meio da Lei Federal nº 11.382/06.

Sucedo que embora a Lei Federal nº 8.212/91 tenha facultado ao credor tributário a indicação de bens do devedor passíveis de penhora na petição inicial da execução, tal prerrogativa não importou na possibilidade de indicação de ativos financeiros.

Isto porque a jurisprudência do STJ, à época, era bastante restritiva quanto à possibilidade de penhora de ativos financeiros do devedor nos processos executivos. Em primeiro, por entender que não cabia ao judiciário suprir a omissão do exequente no sentido de localizar bens passíveis de penhora do devedor²³. Em segundo, porque prevalecia (equivocada) interpretação no sentido de que tal medida implicava na quebra do sigilo bancário.

Assim, a penhora de ativos financeiros só era deferida em situações específicas, quando demonstrada a relevância da prestação jurisdicional e a comprovação do esgotamento de diligências tendentes à localização de bens do devedor²⁴.

Contudo, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/05, que acresceu o art. 185-A ao Código Tributário Nacional, afastaram-se as dúvidas relativas à possibilidade de penhora de ativos financeiros do devedor para cobrança de dívidas fiscais, superando o entendimento de que a medida implicava na quebra do sigilo bancário, mantendo-se, todavia, a exigência de prévia citação válida e esgotamento das diligências tendentes a localizar bens do devedor.

²³ Para a Corte, isto ocorria quando as varas expediam ofícios ao Banco Central do Brasil (ou diretamente às instituições financeiras) com a determinação do cumprimento da ordem de indisponibilidade

²⁴ Por todos, conferir o AgRg no REsp 743586/SP, da 01ª Turma, da relatoria do Min. José Delgado.

Importante esclarecer que a prerrogativa constante do art. 185-A do CTN é uma medida de cautela que não se confunde com a penhora de bens. Na verdade, a indisponibilização visa justamente garantir a eficácia de futura penhora²⁵. Ainda, o objetivo da indisponibilização de bens do devedor é mais abrangente, posto que enquanto a penhora recai sobre bem específico a indisponibilidade recai sobre o conjunto de bens e direitos do devedor, limitada a restrição, evidentemente, ao montante dos débitos tributários. Trata-se de medida de última *ratio* cuja efetividade, na prática, revela-se na possibilidade de indisponibilização de bens futuros do devedor²⁶.

Não se pode negar, nada obstante, que a grande novidade trazida pelo dispositivo legal em comento foi a possibilidade de o juiz comunicar a indisponibilização de bens do devedor às autoridades de supervisão do mercado bancário e do mercado de capitais por meio eletrônico. Com efeito, à época da edição da norma não havia dispositivo semelhante no Código de Processo Civil.

Em suma, por força dos condicionantes legais e jurisprudenciais da época, não podia a Fazenda Nacional requerer a penhora de ativos financeiros do devedor, a ser implementada de forma concomitante à citação no processo executivo, com fundamento no art. 53 da Lei Federal nº 8.212/91.

Sucedeu que a Lei Federal nº 11.382/06 alterou substancialmente este panorama, merecendo destaque a modificação textual implementada no art. 655, inc. I e o acréscimo do artigo 655-A ao CPC/73. Aquele alocou o dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira no topo da preferência dos bens penhoráveis. Este permitiu ao exequente requerer a indisponibilidade de ativos financeiros do devedor, a qual se implementaria por meio de requisição judicial à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico.

A partir de então restou possível a penhora de ativos financeiros do devedor como primeiro esforço tendente à satisfação da dívida, ou seja,

²⁵ Neste sentido, extrai-se de acórdão da lavra do Exmo. Min. Mauro Campbell, no julgamento do AgRg no REsp 1341084/PR, da Segunda Turma da Corte, publicado no Diário de Justiça Eletrônico do dia 12/12/2012: “A indisponibilidade genérica, que também poderá se valer de meios eletrônicos para sua efetivação a serem futuramente criados, é medida cautelar com amparo exclusivo no art. 185-A, do CPC, e não se confunde com a penhora, sendo preparatória desta. Ou seja: os bens que já constarem em nome do executado serão tornados indisponíveis e informados ao juízo para que lhes promova a penhora nos limites legais, do mesmo modo ocorrendo com os bens que vierem a ser registrados em seu nome”

²⁶ Neste sentido, vale conferir o que restou decidido no REsp 1436591/AL, Segunda Turma, da relatoria do Min. Humberto Martins.

sem necessidade de comprovação de exaurimento das diligências ordinárias de busca de bens penhoráveis. Neste sentido fincou-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que houve por bem diferenciar a penhora eletrônica de ativos financeiros do devedor (Art. 655-A, CPC/73) da indisponibilização de bens e direito do devedor tributário (Art. 185-A, CTN) no julgamento do recurso especial representativo de controvérsia nº 1.184.765/PA.

Não há qualquer incompatibilidade entre o art. 53 da Lei Federal n 8.212/91, o art. 655-A do CPC/73 e o art. 185-A, do CTN.

A grande novidade do art. 53 da Lei Federal nº 8.212/91 foi facultar ao exequente a indicação de bens passíveis de penhora do devedor na petição inicial, a qual seria implementada concomitantemente à citação. O art. 655-A do CPC/73 estabeleceu o dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira como bem preferencialmente penhorável para satisfação da execução, facultando ao exequente, assim, requerer ao juiz a penhora de ativos financeiros do devedor via BACEN-jud como primeiro esforço tendente à satisfação da pretensão creditória. O Art. 185-A do CTN, por sua vez, trata da medida de indisponibilidade de bens, garantia do crédito tributário que não se confunde com a penhora posto se tratar de medida de *ultima ratio* na execução fiscal, visando principalmente resguardar o crédito público por meio da indisponibilização de bens futuros do devedor.

Assim, pode o credor tributário federal indicar ativos financeiros do devedor à penhora, medida que será implementada por meio eletrônico e efetivada concomitantemente à citação, desde a vigência da Lei Federal nº 11.382/06. Neste sentido, veja-se o entendimento da 02ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, manifestado no julgamento do Recurso Especial nº 1.287.915/BA, da relatoria do Exmo. Ministro Herman Benjamin:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOMEAÇÃO DE BENS À PENHORA, FEITA PELA PARTE CREDORA, DE MODO A SER EFETIVADA CONCOMITANTEMENTE COM A CITAÇÃO. DIREITO SUBJETIVO. INTELLIGÊNCIA DO ART. 53 DA LEI 8.212/1991. ORDEM LEGAL DOS BENS PENHORÁVEIS. 1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que indeferiu a nomeação de bens

feita na petição inicial da Execução Fiscal, com base no fundamento de que a penhora de dinheiro não se coaduna com a faculdade conferida pelo art. 53 da Lei 8.212/1991. 2. Nos termos do art. 53 da Lei 8.212/1991: “Na execução judicial da dívida ativa da União, suas autarquias e fundações públicas, será facultado ao exequente indicar bens à penhora, a qual será efetivada concomitantemente com a citação inicial do devedor”. 3. O Tribunal de origem, em síntese, indeferiu a constrição judicial com base no entendimento de que a regra citada deve conviver com outras, como as previstas na Lei 6.830/1980, que assegurariam prioridade ao executado, quanto ao oferecimento de bens à penhora. 4. O desfecho normal do processo executivo é a satisfação do credor, conforme, aliás, se encontra positivado no art. 646 do CPC. As mais recentes reformas processuais têm por finalidade o alcance da tutela específica do direito e a diminuição do tempo do processo, fator que agride injustamente o autor que tem razão e estimula, de forma geral, o inadimplemento das obrigações. 5. Com as alterações promovidas pelas Leis 11.232/2005 e 11.380/2006, restabeleceu-se o equilíbrio entre as partes do Processo de Execução. Em outras palavras, readquiriu força o princípio segundo o qual “a execução deve ser feita no interesse do credor”. Isso não implica, porém, a revogação dos dispositivos da LEF ou do CPC. 6. A penhora de dinheiro encurta o longo caminho a ser percorrido numa Execução por expropriação e atende à finalidade de satisfazer o crédito da parte exequente (art. 646 do CPC). 7. A Primeira Seção do STJ, em julgamento de recurso repetitivo, ao concluir pela possibilidade de a Fazenda Pública recusar a substituição do bem penhorado por precatório, apresentou como fundamento decisório a necessidade de preservar a ordem legal estabelecida pelos arts. 11 da Lei 6.830/1980 e 655 do CPC, em que o dinheiro figura em primeiro lugar (REsp 1.090.898/SP, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 31.8.2009). 8. Se o art. 53 da Lei 8.212/1991 admite, concomitantemente à citação, a realização de penhora de bem indicado na petição inicial, e no estágio atual do ordenamento jurídico a prioridade é que a constrição recaia sobre o dinheiro, não parece razoável afastar aquela faculdade concedida ao exequente utilizando como fundamento jus-

tamente a natureza desse bem. 9. O fator de *discrimen* utilizado para afastar a regra geral trazida pelo art. 53 da Lei 8.212/1991 - penhora de dinheiro como descabida intervenção direta no patrimônio financeiro do devedor - contraria o sistema processual criado pelo reformador do CPC. 10. O STJ já afirmou que o princípio da menor onerosidade para o devedor não prepondera, em abstrato, sobre o da efetividade da tutela executiva. Exige-se, para a superação da ordem legal prevista no art. 655 do CPC, sólida argumentação baseada em elementos do caso concreto, o que não se verificou na hipótese dos autos. 11. É clássica a regra hermenêutica segundo a qual onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir. O art. 53 da Lei 8.212/1991 faculta ao exequente indicar bens à penhora, a qual será efetivada concomitantemente com a citação inicial do devedor. Ao se referir ao gênero, o legislador não fez distinções quanto aos bens passíveis de constrição, não cabendo ao julgador, sem respaldo em elementos do caso concreto, criar exceções não previstas na lei. 12. Nos termos do art. 53 da Lei 8.212/1991, a penhora deve ser realizada concomitantemente à citação. Portanto, ao contrário do que compreendeu o Tribunal a quo, a norma não autoriza a efetivação da penhora antes da citação. 13. Essa orientação já foi acolhida por esta Segunda Turma no REsp 1.166.842/BA, de minha relatoria, DJe 8.4.2010. 14. Recurso Especial provido. REsp 1287915 / BA RECURSO ESPECIAL 2011/0247853-1. Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN. T2 - SEGUNDA TURMA. DJe 11/09/2012.

O fato do art. 185-A do CTN condicionar a citação válida do devedor à indisponibilização dos seus bens não afasta esta conclusão, haja vista que não se confundem a indisponibilização de bens (art. 185-A, CTN) com a penhora de bens concomitante à citação (art. 53 da Lei Federal nº 8.212/91). Tratam-se de prerrogativas distintas, com âmbito de aplicação e finalidades diversas. Assim, andou mal a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do AgRg no REsp 1.296.737/BA, ao entender inadequado o bloqueio de ativos financeiros do devedor, antes de sua citação válida, por força do que disposto no art. 185-A, do CTN.

Ora, no julgamento do REsp 1.377.507/SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C, CPC/73) o Superior Tribunal de Justiça assentou que:

Para efeitos de aplicação do disposto no art. 543-C do CPC, e levando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se compreensão no sentido de que a indisponibilidade de bens e direitos autorizada pelo art. 185-A do CTN depende da observância dos seguintes requisitos: (i) citação do devedor tributário; (ii) inexistência de pagamento ou apresentação de bens à penhora no prazo legal; e (iii) a não localização de bens penhoráveis após esgotamento das diligências realizadas pela Fazenda, caracterizado quando houver nos autos (a) pedido de acionamento do Bacen Jud e consequente determinação pelo magistrado e (b) a expedição de ofícios aos registros públicos do domicílio do executado e ao Departamento Nacional ou Estadual de Trânsito - DENATRAN ou DETRAN.

Seria, então, condição para decretação da indisponibilização de bens do devedor a tentativa prévia de bloqueio de seus ativos financeiros mediante acionamento do sistema BACEN-jud e, ao mesmo tempo, condição para bloqueio de ativos financeiros do devedor tributário a ocorrência dos pressupostos do art. 185-A, do CTN? À toda evidência assim não pode ser, posto se tratar de interpretação contraditória que conduz à inaplicação de ambos os dispositivos legais.

Ademais, a Corte Superior consignou, no julgamento do Recurso Especial representativo de controvérsia nº 1.184.765/PA, que os múltiplos dispositivos legais que versam sobre a execução do crédito tributário devem ser aplicados à luz da teoria do diálogo das fontes, com fito na composição de uma unidade sistêmica coerente, a qual podemos denominar de microsistema de cobrança dos créditos tributários. Neste diapasão, não faz sentido negar aplicação ao art. 53 da Lei 8.212/91 por força do que dispõe o art. 185-A do CTN, seja porque ambos dispositivos foram concebidos para fortalecer os mecanismos de cobrança de crédito tributário, seja porque as normas não são conflitantes. Portanto, o fundamento utilizado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça contraria as razões de decidir de ao menos dois precedentes julgados pela corte sob a sistemática

dos recursos repetitivos, o que afronta o dever do tribunal de manter a jurisprudência coerente.

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 05ª Região parece ter-se fixado entendimento no sentido da impossibilidade da penhora de bens do executado antes da citação válida, posto ser imperativo a concessão de oportunidade para o devedor pagar a dívida voluntariamente, no prazo de cinco dias, nos termos art. 8º da LEF²⁷. O contexto fático que motivou a formação destes precedentes decorre de situações nas quais os juízes determinaram, de ofício, com base no poder geral de cautela, o arresto prévio de ativos financeiros do executado.

Embora a situação seja distinta da aqui proposta (os precedentes são relativos a medidas cautelares concedidas de ofício; enquanto a providência aqui proposta tem natureza de tutela satisfativa executiva, com previsão legal expressa para sua concessão e concedida a requerimento do exequente), calha criticar as razões de decidir dos precedentes, com fito em afastar a incidência do entendimento ao caso.

Em primeiro, uma aplicação coerente e sistêmica dos dispositivos legais que dispõem sobre a cobrança do crédito tributário, à luz teoria do diálogo das fontes, nos leva à conclusão de que se o exequente assim o requerer, o executado poderá ter seus bens penhorados de forma concomitante à citação, nos termos do art. 53 da Lei Federal nº 8.212/91²⁸. Caso contrário, a execução seguirá o procedimento previsto na Lei nº 6.830/80.

Mas ainda que se resista a uma aplicação coerente e sistêmica, chegaríamos a uma conclusão diversa da do Tribunal pela aplicação dos critérios tradicionais de resolução do conflito aparente de normas, notadamente pelo da especialidade. Isto porque o art. 53 da Lei Federal nº 8.212/91 é especial em relação à LEF. Com efeito, esta aplica-se de forma indistinta à cobrança de créditos inscritos em dívida ativa de todos os entes federados, enquanto aquela só se aplica à cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União, suas autarquias e fundações públicas. Neste sentido, leciona Leonardo Carneiro da Cunha²⁹:

²⁷ Por todos, veja-se o AG141541/PE, da Segunda Turma do TRF5, da relatoria do Desembargador Federal convocado Alcides Saldanha.

²⁸ Neste sentido, consignou o Exmo. Mn. Herman Benjamin em voto proferido no julgamento do RESp nº 1.166.842/BA que: “[...] quando a Fazenda Pública procede à nomeação de bens, já na petição inicial, para os fins do art. 53 da Lei 8.212/1991, presume-se que o requerimento tenha sido feito a bem do interesse público, razão pela qual a penhora deve ser desde logo deferida, realizando-se concomitantemente com a citação”.

²⁹ *Ibidem*, P. 409

Cumpra, todavia, registrar que, em se tratando de execução fiscal proposta pela União, suas autarquias e fundação públicas, é facultado ao exequente indicar bens à penhora, a qual será efetivada concomitantemente com a citação inicial do devedor. [...]. Tudo isso consta do art. 53 da Lei n 8.212, de 24 de julho de 1991, aplicando-se à execução fiscal proposta pela União, suas autarquias e fundações. [...]. Quando o exequente for uma Fazenda Pública estadual ou municipal, não há previsão legal para essa indicação de bens na própria petição inicial, de forma que o executado é citado para, em 5 (cinco) dias, pagar ou nomear bens à penhora.

Ad argumentandum tantum, não se pode olvidar que a lei 8.212/91 é posterior e incompatível com a LEF no ponto em que estabelece o procedimento de citação e penhora de bens do devedor na execução fiscal, razão porque sua prevalência também decorreria do critério temporal. Neste sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DECLARADA NULA DECISÃO NA QUAL FOI DEFERIDA CITAÇÃO DA EXECUTADA CONCOMITANTEMENTE COM A PENHORA DOS BENS AVERBADOS. ARTIGO 53 DA LEI 8.212/1991. JULGAMENTO POR DECISÃO MONOCRÁTICA. ART. 557, *CAPUT*, DO CPC. AGRAVO LEGAL DESPROVIDO (...) 6. Por fim, inexistente aparente conflito de normas entre o que dispõe a Lei nº 8.212/91 e a Lei nº 6.830/80, mas apenas e tão somente relação de complementaridade. O processo de execução da dívida pública, seja ativa ou inscrita, é efetivamente regido pela Lei nº 6.830/80. Entretanto, impedimento algum há para que outras normas, se posteriores, estabeleçam mecanismos destinados a conferir maior eficácia ao seu processamento. Exatamente nesse sentido agiu o legislador ordinário quando, ao tratar do custeio e financiamento da Seguridade Social, inovou com a autorização contida em seu artigo 53, que, em momento algum, viola qualquer direito do contribuinte, mas busca sim evitar riscos desnecessários à cobrança da dívida ativa securitária e cuja destinação visa o cumprimento de importantíssima missão constitucional. 7. Assim,

não há que se falar em nulidade da decisão que determinou a aplicação *in casu* do disposto no art. 53 da Lei nº 8.212/91, devendo ser reformada a decisão agravada [...] 9. Agravo legal desprovido. AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 000257886.2015.4.03.0000/SP. Rel. Desembargador Federal ANTONIO CEDENHO. D.E. Publicado em 10/02/2016.

Em segundo, a jurisprudência não houve por bem diferenciar a penhora concomitante à citação da penhora antes da citação. O fato da penhora via BACEN-jud se materializar, muita vez, antes da completude do ato citatório não implica em penhora anterior à citação.

A citação válida demanda requerimento da parte, deferimento pelo magistrado e cumprimento do mandado pelo oficial de justiça, ou a chegada da carta com aviso de recebimento, ou a publicação do edital³⁰. É natural, assim, que a completude do ato citatório ocorra em momento posterior à penhora de ativos financeiros do devedor via BACEN-jud, já que este ocorre poucas horas após o envio da requisição por meio do sistema eletrônico. Isto não significa, contudo, que a penhora foi antes da citação³¹: ela foi concomitante, só que de iter mais curto. Enfim, se consta do mesmo despacho judicial as ordens de penhora e citação, está presente a concomitância, sendo irrelevante a circunstância de um ou outro ato ter sido completado primeiramente. Ademais, a citação por meio eletrônico tende a reduzir o espaço de tempo do cumprimento das medidas (art. 246, §1º, CPC).

Veja-se que defender que só é possível a penhora de ativos financeiros via BACEN-jud após a completude do ato de citação significa negar vigência ao disposto no art. 53 da Lei 8.212/91 que, no ponto, é de clareza solar: a penhora será concomitante.

Em terceiro, destoa da lógica e do bom senso inibir a penhora de ativos financeiros concomitantemente à citação do devedor sob o fundamento de que se deve oportunizar ao mesmo a chance de pagar a dívida volunta-

³⁰ O novo CPC também prevê a citação eletrônica e o comparecimento espontâneo do réu como modalidades citatórias (246, CPC). Importante atentar-se que a citação é o ato pelo qual são convocados ao processo o réu, o executado ou o interessado para integrar a relação processual (art. 238, CPC), não podendo ser confundido tal ato com aquele que implica no início do curso do prazo para apresentação da resposta (art. 231, CPC).

³¹ Neste sentido manifestou-se o Exmo. Min. Herman Benjamin em voto proferido no RESp nº 1.287.915/BA: “[...] nos termos do art. 53 da Lei 8.212/1991, a penhora deve ser realizada concomitantemente à citação, e não antes deste ato processual. Portanto, ao contrário do que compreendeu o Tribunal a quo, a norma não autoriza a efetivação da penhora antes da citação.”

riamente. Ora, se o executado é citado para pagar; se a dívida se paga em dinheiro; se o dinheiro é o bem preferencialmente penhorável na execução de obrigação de pagar quantia; se o Estado dispõe de mecanismo apto à realização da tutela específica por meio de técnica de execução direta, consistente no bloqueio de ativos financeiros do devedor via BACEN-jud, não há razão que justifique impor ao Estado contar com a colaboração do sujeito passivo inadimplente que deu azo à cobrança judicial da dívida. Não é demais lembrar que tal oportunidade já foi conferida antes do ajuizamento da execução, na fase de cobrança administrativa.

Por sua vez, algumas decisões judiciais têm condicionado o deferimento da penhora concomitante à citação à demonstração de urgência da medida. Ocorre que não consta do texto da lei a necessidade da Fazenda Nacional demonstrar a presença de tal requisito para que o consequente da norma seja aplicado, de modo que o entendimento implica na criação de lei nova pelo julgador, tratando-se de evidente invasão do Poder Judiciário na esfera de atribuições do Poder Legislativo.

Com efeito, não se trata a penhora concomitante à citação de medida cautelar ou de arresto executivo (art. 830, CPC), mas de tutela antecipada satisfativa que não demanda a comprovação, pelo requerente, da ocorrência do *fumus boni iuris* ou do *periculum in mora*. É que, no caso, o legislador entendeu por bem presumir a urgência da penhora concomitante à citação, sopesando os direitos fundamentais ao contraditório e à ampla defesa com o da efetividade do processo³². E não há motivos para se surpreender com o quanto acaba de ser afirmado.

De fato, existem outros exemplos na legislação de situações nas quais o legislador entendeu bem presumir a urgência, permitindo a concessão da tutela antecipada sem necessidade de se provar o perigo da demora. A título de exemplo, o art. 15 do Decreto 3.365/41 faculta ao Poder Público, mediante depósito e simples alegação da urgência – sem necessidade de comprová-la, portanto –, ser imitado na posse do bem que pretende apropriar na ação de desapropriação por utilidade pública.

Também merece destaque o art. 07º da Lei Federal nº 8.429/92, segundo o qual quando o ato de improbidade causar lesão ao patrimônio

³² Não se pode olvidar que existem comissões responsáveis pela análise da constitucionalidade das leis em ambas as casas legislativas, sendo a sanção presidencial mais um filtro cognitivo neste aspecto. Ao longo do processo legislativo, as advocacias do Senado, da Câmara dos Deputados, a Advocacia Geral da União e a Consultoria Geral da República podem vir a emitir pareceres em que a constitucionalidade das normas é verificada.

público ou ensejar enriquecimento ilícito, caberá a autoridade administrativa responsável pelo inquérito representar ao Ministério Público, para indisponibilidade dos bens do indiciado. A respeito, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial representativo da controvérsia nº 1.366.721/BA³³, assentou expressamente que o dispositivo legal retrata hipótese de “*periculum in mora* implícito”, dispensando o Ministério Público de comprovar a situação emergencial.

Por vezes, o legislador presume o perigo da demora inverso, ou seja, situações em que a irreversibilidade da medida é presumida, impedindo a antecipação dos efeitos da tutela. É o caso da vedação de liminar que implique em entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, provimento jurisdicional que impediria a aplicação da pena de perdimento (art. 07, §2, da Lei Federal nº 12.016/09 e art. 01º da Lei Federal nº 8.437/92).

Por sua vez, o *fumus boni iuris* não precisa ser demonstrado porquanto decore da evidência do direito creditório perquirido em juízo, posto que lastreado ou numa confissão de dívida do contribuinte sensibilizada pelos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil ou decorrente de um processo administrativo com ampla oportunidade de contraditório.

Ora, se o Código de Processo Civil em vigor permite a tutela provisória, seja antecipatória do provimento final, seja cautelar, com base na evidência do direito (art. 294, parágrafo único), sendo assim considerado, por exemplo, o pedido reipersecutório fundado em prova documental do contrato de depósito (art. 311, inc. III), como não considerar evidente o direito creditório representado por uma Certidão de Dívida Ativa relativa a crédito tributário da União? Não se está cogitando de criar hipóteses de direito evidente fora do rol legal, mas apenas demonstrando que o legislador, ao editar o art. 53 da Lei Federal nº 8.212/91, ponderou que o crédito tributário lastreado numa certidão de dívida ativa e cobrada numa execução fiscal da União, em razão das peculiaridades que envolvem sua constituição, merecem credibilidade suficiente ao amparo da medida.

Ademais, a prática labora em favor da tese. Com efeito, consta de Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA que “somente 3,8% dos executados apresentam objeção de preexecutividade, as quais são julgadas favoravelmente ao devedor em 0,5% dos casos. Já os

³³ REsp 1366721/BA, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro OG FERNANDES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2014, DJe 19/09/2014

6,5% de executados que apresentam embargos obtêm ganho de causa em 0,9% dos casos”³⁴.

Ad argumentandum tantum, ainda que se entenda pela natureza cautelar da medida, cumpre advertir que a Lei Federal nº 8.397/92 permite o deferimento da medida cautelar fiscal nos casos em que o devedor, notificado pela Fazenda Pública para que proceda ao recolhimento da dívida, deixe de fazê-lo no prazo legal, salvo se suspensa sua exigibilidade (art. 02º, inc. V, “a”). Ora, conforme visto anteriormente, após a inscrição do crédito em Dívida Ativa da União a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expede intimação ao contribuinte, alertando-o do estado de inadimplência e do prazo para pagamento do débito, razão pela qual no momento em que ajuizada a execução fiscal já restam preenchidos os pressupostos para concessão da cautelar fiscal por tal fundamento.

Há ainda decisões que negam aplicação ao artigo 53 da Lei Federal nº 8.212/91 com base na simplória fundamentação de violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, sem maiores esforços hermenêuticos tendentes à conformação de tais princípios com o da efetividade do processo.

Há de se indagar que contraditório prévio é este que seria ferido de morte pelo artigo 53 da Lei Federal nº 8.212/91, já que fazem ao menos 10 (dez) anos que o devedor de título executivo extrajudicial é citado no processo executivo para pagar o débito, e não para apresentar defesa ou indicar bens à penhora previamente. A respeito da limitação do contraditório no processo executivo, vale transcrever passagem de obra da lavra de Fredie Didier Jr³⁵:

É óbvio, no entanto, que a aplicação do contraditório na execução não se faz com a mesma intensidade do processou da fase de conhecimento. O contraditório no procedimento executivo, no aspecto do direito de defesa assegurado à parte demandada, é eventual, porquanto depende de provocação do executado, que

³⁴ CUNHA, Alexandre dos Santos et al. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Brasília, novembro de 2011. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf]. Acesso em outubro de 2016.

³⁵ Curso de Direito Processual Civil: execução / Fredie Didier J., Leonardo Carneiro da Cunha, Paula Sarno Braga, Rafael Alexandria de Oliveira – 7 ed. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017. p. 78.

não é chamado a juízo para defender-se, mas sim para cumprir a obrigação. O procedimento executivo adota a técnica monitoria, que consiste, basicamente, na inversão do ônus de provocar o contraditório: o réu, em vez de citado para manifestar-se sobre a pretensão do autor, é convocado para cumprir uma determinada obrigação.

Ora, se o executado é citado para pagar a dívida, e não para discuti-la; se a dívida tributária deve ser paga em dinheiro; se o dinheiro é o bem preferencialmente penhorável na execução, podendo o Estado valer-se de meio direito de coerção (BACEN-jud) consistente na penhora dos ativos financeiros do devedor para satisfazer a pretensão executiva, indaga-se: que direito fundamental seria este que se visa proteger por meio da proibição da penhora concomitante à citação nas execuções fiscais da União? Seria o direito fundamental a chance de não pagar a dívida?

Alguns dirão que o Estado Democrático de Direito não é compatível com medidas de privação de bens antes da prévia citação do jurisdicionado, olvidando-se que é justamente isto o que ocorre na concessão antecipada da tutela de urgência ou de evidência, de natureza satisfativa ou cautelar, providências que encontram amparo no direito fundamental à efetividade do processo e na distribuição equitativa do ônus do tempo do processo.

Luiz Guilherme Marinoni nos ensina que “por ampla defesa deve se entender o conteúdo de defesa necessário para que o réu possa se opor à pretensão de tutela do direito (à sentença de procedência) e à utilização de meio executivo inadequado ou excessivamente gravoso”³⁶. Não passa despercebido do referido autor, contudo, que:

[...] a eventual restrição do direito de defesa, caso justificada racionalmente, não fere o direito constitucional de defesa. O que importa é evitar que a restrição da defesa, nessa ocasião, redunde em ‘prejuízo definitivo’, retirando do réu a oportunidade de exercer a defesa em fase posterior à decisão proferida no curso do processo ou mesmo através do exercício de ação autônoma³⁷.

³⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo** (Curso de Processo Civil; v. 1). 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. P. 317.

³⁷ *Ibidem*, p. 317.

A penhora concomitante à citação de ativos financeiros do devedor é racionalmente justificável e não implica em prejuízo definitivo ao executado.

A medida se justifica racionalmente primeiro pela necessidade de se conferir instrumentos mais céleres e eficazes à cobrança do crédito tributário, seja por imperativo da isonomia, seja pelo dever constitucional do Estado em garantir a máxima efetividade possível (respeitados os direitos fundamentais, evidentemente) na atividade arrecadatória, especialmente em razão da finalidade a que os valores arrecadados serão destinados.

Em segundo porque a efetividade da penhora de ativos financeiros está associada à celeridade de sua implementação e ao efeito surpresa. De fato, se o devedor não está disposto a pagar o débito e é previamente notificado da propositura da ação executiva, é evidente que passará a adotar providências tendentes ao esvaziamento de suas contas e aplicações (repassando, por exemplo, as aplicações para parentes ou terceiros), posto ser certo, para ele (devedor), que haverá ao menos uma tentativa de bloqueio de seus ativos pelo sistema BACEN-jud.

Neste sentido, em artigo publicado no sítio eletrônico Conjur, o Exmo. Juiz Federal Glauber Alves, titular da 11ª Vara de Execução Fiscal da Seção Judiciária de Pernambuco, demonstra por meio de dados estatísticos como as execuções fiscais em que tal medida é implementada se revelam muito mais efetivas:

Na qualidade de juiz titular da 11ª Vara de Execução Fiscal da Seção Judiciária de Pernambuco — atualmente com cerca de 20 mil processos em tramitação —, temos buscado a redução sistemática do número de processos em andamento, utilizando a constrição eletrônica Bacen Jud a título cautelar — pré-penhora. Tem havido significativo nível de realização dos créditos fiscais — seja pela conversão da constrição em pagamento, seja pela ausência de qualquer espécie de defesa, seja pela apresentação de bens, seja pelo parcelamento, todos havidos após a indisponibilização eletrônica cautelar. Para se ter uma ideia, o percentual de bloqueio, ainda que parcial, tem sido de 39,7%. O percentual de bloqueio integral tem sido de 6,75% — 586, em números absolutos — contra 3,13% — 124, em números absolutos — de outra Vara de Execução Fiscal com mesma localização, competência e igual

número de processos onde não é utilizada a penhora eletrônica Bacen Jud cautelarmente. Esses dados, para além de dúvidas, indicam que cerca de quatro em cada cinco devedores, uma vez citados, desfazem-se de seus numerários em instituições financeiras. É de uma evidência palmar: qualquer pessoa de mediana inteligência imediatamente transferirá numerários e aplicações em seu nome, se for citado e não tiver qualquer intenção de pagar o crédito em cobrança [...] Em números absolutos, a 11ª Vara conseguiu o bloqueio de valores no importe de R\$ 189 milhões, dos quais, descontados os desbloqueios, tiveram transferências efetivadas o quantum de R\$ 127,4 milhões. A outra unidade jurisdicional, tida como parâmetro, no mesmo período apresentou os valores respectivos de R\$ 25,8 milhões e R\$ 21 milhões³⁸. – Destaques nossos.

Não é por outra razão que o atual Código de Processo Civil prevê, em seu artigo 854 que para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou em aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, e sem dar ciência prévia do ato ao executado, determinará às instituições financeiras, por meio de sistema eletrônico, que torne indisponíveis ativos financeiros existentes em nome do executado, e, por sua vez, nos parágrafos segundo e terceiro do referido dispositivo legal, que o executado será intimado tão somente após a indisponibilização dos valores para que comprove o excesso da penhora ou a impenhorabilidade dos valores indisponibilizados.

De mais a mais, a penhora concomitante à citação não fere de morte o contraditório. Na verdade, a defesa na execução fiscal, por meio dos embargos, pressupõe a penhora, de modo que o contraditório antes é oportunizado do que obstado pela medida. Além domais, poderá o devedor se valer de ações anti-exacionais e preventivas, não tendo a penhora prévia qualquer influência negativa na admissibilidade destes meios de defesa.

Ainda, o parágrafo segundo do art. 53 da Lei 8.212/91 prevê a imediata liberação dos bens penhorados no caso de pagamento integral da dívida, e o art. 854, §4º, do CPC prevê que o juiz determinará o cancelamento

³⁸ ALVES, Francisco Glauber Pessoa. **Pré penhora pelo Bacen jud ajuda vara de execuções fiscais**. Revista Consultor Jurídico, 20 de março de 2014. Disponível em: [<http://www.conjur.com.br/2014-mar-20/glauber-alves-pre-penhora-bacen-jud-ajuda-vara-execucoes-fiscais>]. Acesso em 31 de março de 2017.

de eventual indisponibilidade acaso o devedor comprove a impenhorabilidade do bem ou o excesso de penhora, nos termos do §3º do mesmo artigo.

Assim, à toda evidência, ainda que se negue o fato de que o devedor na execução é citado para pagar, e não para defender-se, a penhora concomitante de ativos financeiros apenas seria mais uma dentre várias hipóteses de contraditório diferido prevista no sistema, cuja razoabilidade foi aferida em exercício de conformação dos direitos fundamentais levada a cabo pelo legislador, que entendeu por bem fazer prevalecer o princípio da efetividade do processo e o dever fundamental de pagar tributos sobre o direito ao contraditório prévio.

Deste modo, ainda que se considere a medida restritiva do direito ao contraditório, os argumentos acima expostos demonstram que a medida é adequada, necessária e proporcional em sentido estrito, não havendo qualquer motivo para ser reputada inconstitucional.

5 Conclusão

A penhora de ativos financeiros para satisfação de crédito tributário inscrito em Dívida Ativa da União, de forma concomitante à citação, no processo executivo fiscal, é possível desde o advento da Lei Federal nº 11.382/06, conclusão a que se chega por meio de uma interpretação sistemática das normas que dispõe acerca da cobrança do crédito tributário, à luz da teoria do diálogo das fontes.

O art. 53 da Lei Federal nº 8.212/91 trata-se de uma tutela antecipada satisfativa executiva que dispensa a comprovação dos requisitos do *periculum in mora* (que é presumido pelo legislador) e do *fumus boni iuris* (posto que a CDA possui os atributos da presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, não só por se tratar de ato administrativo, mas também pelas nuances que envolvem a constituição do crédito por ela representado).

A medida é adequada (na medida em que realiza a tutela específica executiva), necessária (porquanto o mandado de citação serve como aviso para que o devedor esvazie suas contas bancárias) e proporcional em sentido estrito (posto que não fere de morte o direito ao contraditório, que, no processo executivo, é naturalmente eventual e limitado), de modo que ainda que se entenda tratar-se de limitação ao contraditório, a restrição revela-se acertada.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Francisco Glauber Pessoa. **Pré penhora pelo Bacen jud ajuda vara de execuções fiscais**. Revista Consultor Jurídico, 20 de março de 2014. Disponível em: [<http://www.conjur.com.br/2014-mar-20/glauber-alves-pre-penhora-bacen-jud-ajuda-vara-execucoes-fiscais>]. Acesso em 31 de março de 2017.

CUNHA, Alexandre dos Santos et al. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Brasília, novembro de 2011. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf]. Acesso em outubro de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

DIDIER JR., Fredie, **Curso de Direito Processual Civil: execução** / Fredie Didier Jr., Leonardo Carneiro da Cunha, Paula Sarno Braga, Rafael Alexandria de Oliveira – 7 ed. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017.

_____. **Curso de Direito Processual Civil: introdução ao Direito Processual Civil, parte geral e processo de conhecimento**. 19ª ed. Salvador. Ed. JusPodivm, 2017.

GAVIÃO, Juliana Venturella Nahas. **A proibição de proteção deficiente**. Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, nº 61, maio/2008out/2008. P. 101. Disponível em http://www.amprs.org.br/arquivos/revista_artigo/arquivo_1246460827.pdf. Acesso em setembro de 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Atlas. 2012.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo (Curso de Processo Civil; v. 1)**. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho, Paulo Gustavo Gonet Branco. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013.

_____. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8ª ed. Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.