

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Rafael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa –
Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-094-7

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda" . Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e "A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

O PROTESTO EXTRAJUDICIAL DA CDA: ANÁLISE CRÍTICA DOS MOTIVOS PARA SUA ADOÇÃO E O DEVIDO PROCESSO LEGAL.

THE PROTEST OF THE TAX DEBT CERTIFICATE: A CRITICAL ANALYSIS OF THE REASONS FOR ITS ADOPTION AND THE DUE PROCESS OF LAW.

Frederico Menezes Breyner

Resumo

O objetivo do artigo é a análise do discurso que pretende atribuir validade ao protesto da certidão de dívida ativa tributária como mecanismo de cobrança que apresenta maior eficiência arrecadatória e diminui o volume de execuções fiscais em trâmite no Poder Judiciário. Em nossa análise, esse discurso impressiona pelos dados que apresentam um desempenho ruim da execução fiscal na recuperação da dívida ativa. Contudo, é fato que boa parte da dívida ativa não deve ser recuperada, pois formada por créditos tributários ilegais. Além disso, a eficiência não é norma que se contraponha aos direitos do cidadão, principalmente o direito ao devido processo legal. A nosso ver, apesar de não constituir sanção política, o protesto da certidão de dívida é medida de cobrança que não foi acompanhada da introdução de um meio específico de defesa, incorrendo em ofensa à igualdade e ao devido processo legal.

Palavras-chave: Crédito tributário, Protesto, Certidão, Devido processo legal

Abstract/Resumen/Résumé

The objective of this article is the analysis of the speech that intends to assign validity to the protest of the tax debt as a way of charging that provides greater collection efficiency and decreases the volume of judicial tax actions. In our analysis, this speech impresses by the data that shows a poor performance of these tax actions to collect the tax due. However, it is a fact that a good portion of the tax debts should not be paid because they are illegal. Furthermore, the efficiency cannot be in opposition to citizen's rights, especially the right to the due process of law. In our view, although it is not a political sanction, the protest of the tax debt is a measure that was introduced without the introduction of a new and specific way of reaction, incurring in an offense to equality and due process of law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax debt, Protest, Certificate, Due process of law

1. Introdução.

O tema aqui proposto ganha novos contornos com a Lei 12.767/12, que expressamente prevê o protesto extrajudicial da Certidão de Dívida Ativa (CDA).

O movimento pelo protesto da CDA tem origem em uma visão de que a execução fiscal é um meio ineficiente e custoso para recuperar a dívida ativa da Fazenda Pública. Daí a necessidade da adoção de outros meios para a cobrança, inclusive com a finalidade de retirar do Poder Judiciário o grande volume de execuções fiscais em trâmite, o que compromete seu funcionamento.

Partindo disso, foi adotada uma postura interpretativa de que não haveria óbice jurídico ao protesto da CDA, que estaria de acordo com os novos anseios de uma cobrança eficaz e menos onerosa do que a execução fiscal judicial.

Não é nosso intuito repassar todos os aspectos da discussão, a exemplo da necessidade de previsão na legislação de cada um dos entes federativos admitindo o protesto, a necessidade de que a hipótese esteja contemplada em lei complementar de normas gerais, ou ainda a discricionariedade da Fazenda Pública para adotar meios alternativos de cobrança de acordo com sua conveniência.

Centraremos nosso estudo nos pressupostos do discurso para a validação do protesto da CDA, bem como sua interferência nos direitos fundamentais do contribuinte ao devido processo legal e ao livre exercício de atividades econômicas.

2. Uma breve indagação sobre os dados da recuperação da dívida ativa.

Estudo divulgado pelo Ministério da Justiça embasa afirmação (BIM, 2008:59) de que o protesto atinge sua finalidade de promover uma maior taxa de pagamento ou parcelamento de créditos tributários, enquanto a execução fiscal recupera apenas 1% da dívida ativa inscrita.

Analisando o texto mencionado e o referido estudo, nos deparamos com uma questão: os outros 99% da dívida ativa são devidos? Todos os lançamentos tributários que lhe serve de fundamento foram realizados de acordo com a legislação tributária? Todas as declarações do contribuinte que constituíram parcela desse crédito tributário correspondem à uma obrigação tributária prevista em lei válida, sem equívocos de fato?

Essas questões poderiam ser tidas por impertinentes, sob o fundamento de que o crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa goza de presunção de legalidade.

Voltaremos ao tema posteriormente mas, no momento, nos utilizaremos apenas de um exemplo para tentar provar a pertinência dessas indagações, exemplo este relativo à decadência no ICMS.

O STJ entende que, no ICMS, tendo havido pagamento a menor do imposto, quer pela omissão quanto a alguns débitos, quer pelo aproveitamento indevido de créditos¹, aplica-se a regra de decadência do art. 150, §4º do CTN².

A fiscalização e o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais³, contudo, entendem pela incidência do art. 173, I do CTN em qualquer caso de lançamento de ofício em que não tenha ocorrido pagamento antecipado integral.

Diante do entendimento do STJ, caso o crédito tributário seja impugnado judicialmente, são quase certas as chances de que o contribuinte consiga no mínimo reduzir o montante do crédito tributário pela aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Portanto, mesmo nesses casos, todos os créditos tributários constituídos com base no art. 173, I do CTN serão inscritos em dívida ativa, mas certamente não deveriam ser considerados como o montante da dívida ativa a ser recuperada, dada sua ilegalidade.

Esses dados não são considerados ao se dizer que 99% da dívida ativa não é recuperada. Talvez nem toda ela deva ser recuperada, por representar créditos tributários invalidamente constituídos, como no exemplo acima.

Não queremos com isso afirmar que a maior parte dos 99% da dívida ativa não recuperada constitui-se de créditos tributários inválidos ou já extintos pela decadência ou prescrição⁴. Apenas queremos dizer que a afirmação não pode ser tomada como uma verdade absoluta, pois ilegalidades podem fazer com que parte desse crédito tributário não deva realmente ser recuperada.

3. Da eficiência na cobrança dos créditos tributários e sua irrelevância para a discussão sobre a validade do protesto da CDA.

¹ O STJ chega a conclusão distinta, e a nosso ver equivocada, quando o contribuinte apresenta saldo credor, e apenas com a glosa dos créditos devidos apura-se saldo devedor. Nesse caso, como nenhum saldo devedor foi pago antecipadamente pelo contribuinte, entende-se pela aplicação do art. 173, I do CTN.

² AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011.

³ V.g. Acórdãos 21.340/14/3ª e 21.549/14/1ª.

⁴ Embora o estudo do IPEA sobre as execuções fiscais da PGFN tenha apontado que "a extinção por prescrição ou decadência é o principal motivo de baixa, respondendo por 36,8% dos casos" (IPEA, 2011:7).

Outro ponto levantado no debate é que o protesto da CDA levaria a uma maior eficiência na arrecadação. Logo, seria a consagração do princípio da eficiência administrativa.

A nosso ver, a eficiência administrativa não é norma que imponha condutas aos cidadãos ou agrave sua situação jurídica. Trata-se de norma que regula a atividade administrativa, mas que não cria faculdades para a Administração Pública, autorizando-a a fazer algo que não encontre previsão em uma regra de direito. Em suma, diante do plexo de atribuições da Administração Pública, deve ela executá-las de forma eficiente.

No que toca às relações jurídicas entre a Administração Pública e os cidadãos, a eficiência demanda que aquela satisfaça os direitos destes em menor tempo possível, e com os menores custos possíveis. O que se pretende é uma eficiência a favor, e não contra, os direitos dos cidadãos.

Se a execução fiscal é ineficiente, deve ser reformada ou substituída por um meio de cobrança mais eficiente, mas sempre por um meio que não restrinja ou viole direitos constitucionalmente assegurados ao contribuinte.

Nesses termos, ou se conclui que o protesto da CDA é válido por não restringir direitos do cidadão contribuinte, ou é inválido por tolher esses direitos.

Sendo válido, a Administração Pública deve ser eficiente no encaminhamento das CDAs sujeitas ao protesto. Sendo inválido, a Administração deve ser eficiente na adoção dos outros meios de cobrança previstos na lei, atualmente a execução fiscal.

A eficiência, portanto, nada nos diz sobre a validade do protesto da CDA.

De qualquer forma, o discurso da eficiência apresenta também uma visão parcial da situação que estamos aqui tratando.

É que em muitos casos a ineficiência da execução fiscal não se dá pelas características inerentes ao processo executivo, mas sim pelo descumprimento da legislação existente, ou ao menos pela interpretação que se dá à mesma. Passamos a analisar alguns exemplos.

Em estudo sobre a execução fiscal no âmbito da PGFN, o IPEA (2011:6) afirma que a localização imediata do executado é fundamental para o êxito da citação e, conseqüentemente, da recuperação da dívida ativa.

Disso decorre que o lapso de tempo entre a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa e o ajuizamento da execução fiscal passa a ser fundamental para a eficiência da execução fiscal. Quanto maior esse tempo, maior é a possibilidade de que o devedor não seja encontrado e a dívida não satisfeita.

Partindo desse dado, ressaltamos estudo da FGV sobre a reforma do processo administrativo tributário no âmbito federal (FGV, 2009:23), no qual foi demonstrado que o

tempo médio entre a sessão de julgamento na segunda instância administrativa e a formalização do respectivo acórdão era de 8 meses e meio.

Ainda no mesmo estudo, verificou-se que o tempo médio entre a formalização do acórdão e o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal (DRF) para a regular notificação do contribuinte é de 3 meses.

Fosse adotada uma prática mais eficiente de retorno dos autos à DRF, mais célere seria a notificação do contribuinte e, em caso de decisão final a ele desfavorável, menor seria o lapso entre o lançamento e a execução, incrementando assim a eficácia da execução fiscal.

Além disso, a legislação prevê que após o encerramento da fase administrativa o crédito tributário deve ser encaminhado para inscrição em dívida ativa em 90 dias (art. 22 do Decreto-lei nº 147/67). Contudo, BECHO (2014), a partir de sua experiência como juiz federal e coordenador do Fórum de Execuções Fiscais em São Paulo, noticia que, na prática, esse encaminhamento demora anos.

Por fim, temos a questão do tempo de julgamento do processo administrativo federal, sabidamente longo. Nesse contexto, o art. 24 da Lei 11.457/2007 estabeleceu que "é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte".

Se o dispositivo determina a obrigatoriedade da decisão, deve ser extraída do ordenamento alguma sanção para o descumprimento do prazo. Três possíveis conseqüências são: a) tratar o dispositivo como causa de decadência intercorrente extintiva do crédito tributário, pelo decurso de prazo para confirmação do lançamento (MACHADO, 2009:60-1); b) tratar o esgotamento do prazo de 360 dias como marco inicial da prescrição intercorrente no processo administrativo ou c) descaracterizar, a partir do esgotamento do prazo de 360 dias sem decisão, a mora do contribuinte, que está a partir desse momento aguardando a solução do processo, excluindo os encargos moratórios (SCAFF, 2008:129).

A jurisprudência do CARF⁵, contudo, parece ter sido firmada no sentido de que o dispositivo traduz um prazo impróprio, e seu descumprimento não acarreta nenhuma sanção, por falta de previsão nesse sentido.

Se essa postura for corroborada pelo Poder Judiciário, perderemos mais uma oportunidade de reconhecer um mecanismo para atingir a celeridade do processo administrativo fiscal, compelindo a Administração Pública a uma atuação mais célere, pois caso contrário sofrerá sanções pelo excesso de prazo. E isso com a vantagem de que tal celeridade não

⁵ Por exemplo os Acórdãos nº 1802-002.054, 3403-002.374 e 1201-000.696.

compromete princípios constitucionais como os da motivação e da verdade material, uma vez que o art. 24 da Lei 11.457/2007 não apresenta prazo para conclusão ou julgamento de mérito do feito, mas sim para apreciação das petições, o que resta cumprido com a determinação de diligências para suprir deficiências probatórias ou vícios processuais sanáveis.

Por outro lado, prevalecendo o entendimento do CARF de que se trata de prazo impróprio, nenhum estímulo terá a Administração Pública para adotar uma postura mais célere e eficiente na apreciação das impugnações e recursos do contribuinte.

Queremos aqui trazer à exposição a existência de outros fatores que levam à ineficiência da execução fiscal, e esses fatores demonstram ineficiência da própria Administração Pública, e não problemas intrínsecos ao processo de execução fiscal.

A mudança de postura e entendimento diante da legislação em vigor por si só seriam grandes avanços para aumentar a eficiência da execução fiscal, o que abala a visão do protesto como o grande salvador da ineficiência executiva.

Até mesmo porque, se a localização do devedor é fundamental para que a dívida seja adimplida, e se esta localização é mais exitosa na medida em que seja mais célere, de nada adianta o protesto da CDA após longos anos de trâmite administrativo. Com o passar do tempo, as chances de uma empresa se extinguir ou de um contribuinte se furta a ser localizado é a mesma, seja para receber uma notificação de protesto, seja para receber a citação em uma execução fiscal.

4. Da alegada necessidade de “desafogamento” do Poder Judiciário.

Outro fundamento sempre utilizado na argumentação a favor da validade do protesto da CDA é que as execuções fiscais constituem um grande volume de feitos em tramitação, e o Poder Judiciário não mais consegue responder à essa demanda.

A nosso ver, trata-se de argumento impertinente aos domínios do direito. O Judiciário é o poder imparcial ao qual a Constituição outorgou a tarefa de solucionar litígios e proteger em última instância os direitos fundamentais do cidadão desrespeitados pelos outros poderes do Estado.

Atribuir validade a toda e qualquer medida que tente diminuir o volume de processos com base nesse discurso é negar a função típica do Poder Judiciário. Medidas que subtraíam do Poder Judiciário sua função típica ou que restrinjam os meios de defesa do cidadão frente aos atos do Poder Público não se legitimam sob o único discurso de necessidade redução de

processos e celeridade processual. Isso deve ser alcançado com uma boa e eficiente gestão do Judiciário, e não às custas dos direitos garantidos pela Constituição.

Portanto, o critério de análise deve consistir em saber se a retirada da cobrança dos créditos tributários do Poder Judiciário restringe ou viola direitos do cidadão contribuinte, e não em saber se essa retirada vai desafogar o Poder Judiciário de sua função típica que é proteger o cidadão de forma imparcial. Na segunda hipótese, não haverá razão jurídica para diminuir o volume de trabalho do Poder Judiciário das execuções fiscais. Na primeira hipótese, isso deve ser feito da forma mais eficiente possível.

Mais uma vez, o argumento nada diz sobre a validade jurídica do protesto da CDA.

Além disso, fato é que nem todo o volume da dívida ativa tributária é oriunda do desatendimento, pelo sujeito passivo, da exigência formulada em lançamento tributário regularmente notificado.

Basta lembrar, a título de exemplo, que a Fazenda Pública sustentou perante o Poder Judiciário a validade da inscrição direta em dívida ativa do crédito tributário declarado em obrigações acessórias sem o respectivo pagamento (hipótese chamada de “tributo declarado e não pago” ou “crédito tributário não contencioso”). A Fazenda Pública saiu vencedora, tendo o STJ editado sua Súmula 436, dispensando na espécie a realização do lançamento tributário e, conseqüentemente, a notificação do contribuinte com a possibilidade de instauração do processo administrativo para discussão da certeza e liquidez do crédito tributário.

Sem entrar no mérito do entendimento⁶, fato é que um dos seus efeitos colaterais é transferir ao Judiciário a tarefa de mera conferência da exatidão da declaração do contribuinte.

A doutrina corrobora (MACHADO SEGUNDO, 2005:78) que não raro são propostas execuções fiscais fundadas em declarações do contribuinte portadoras de meros equívocos de informação ou de identificação de valores pagos.

Em razão da ausência da prévia análise administrativa (dispensada pela Súmula 436/STJ), a discussão judicial se limita à demonstração do equívoco na declaração do contribuinte, muitas vezes meras inconsistências de preenchimento, que resultam na conclusão de que os valores executados já estavam pagos ou não eram devidos de acordo com a legislação em vigor, ensejando a extinção da inscrição em dívida ativa e da execução.

Tivesse sido outra a postura da Fazenda Pública e o entendimento do Poder Judiciário, privilegiando a proposta de que seria necessária a oportunidade de processo administrativo

⁶ A melhor análise e crítica do tema é de FRATTARI (2010), para onde remetemos o leitor.

anterior à inscrição em dívida ativa, como sustentou parte da doutrina⁷, o Judiciário não estaria sendo destinatário dessa espécie de execução infundada, que lhe toma tempo com tarefas eminentemente administrativas.

Portanto, afirmar a necessidade de processo administrativo também nessas hipóteses, como sustentado pelos contribuintes antes de saírem vencidos na disputa judicial que resultou na Súmula 436/STJ, seria uma das medidas de retirar do Poder Judiciário execuções fiscais desnecessárias.

Além disso, não se pode ignorar que a "culpa" pela demora muitas vezes não é da execução fiscal em si, mas sim das prerrogativas atribuídas à Fazenda Pública em juízo, como aponta BECHO (2014).

5. Da restrição à ampla defesa: ônus de atacar não é igual ao direito de defender. A "participação" do contribuinte na formação do título executivo.

Atualmente a exceção de pré-executividade é modalidade de defesa do executado prevista na Súmula 393/STJ. Uma vez citada da execução, independentemente de garantia ou do ajuizamento de outra ação, pode o contribuinte apresentar razões para a extinção da execução que constituam matéria de ordem pública, apreciáveis de ofício e que não demandem dilação probatória.

Caso o crédito tributário não seja mais objeto de execução fiscal e passe a ser exigido apenas pela via do protesto, essa modalidade de defesa será retirada do contribuinte. Para que ele alegue as mesmas matérias, será necessário o ajuizamento de uma ação judicial. Isso, contraditoriamente, pode aumentar, e não diminuir, o número de ações judiciais, a exemplo da cautelar de sustação de protesto seguida de ação anulatória de crédito tributário.

O contribuinte também fica desprovido da possibilidade de ajuizamento de embargos da execução. Os embargos são formalmente uma ação autônoma, mas distribuída por dependência para preservar os autos da execução de atos que não tenham por objetivo a satisfação do crédito tributário. Contudo, substancialmente, "os embargos à execução constituem peça de defesa"⁸.

A partir da institucionalização do protesto como medida de cobrança, retira-se do contribuinte essas modalidades de defesa admitidas dentro do processo de cobrança.

⁷ Por todos, vide FRATTARI (2010).

⁸ STJ, REsp 720.063/ES, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/2005, DJ 20/03/2006, p. 246.

Isso significa que a defesa será menos ampla do que na execução fiscal, o que representa inconstitucionalidade por ferir o devido processo legal previsto no art. 5º, LV da Constituição.

Alega-se em contraponto que a medida não constituiria cerceamento de defesa, pois o contribuinte teria garantida a apreciação de eventual lesão a seu direito mediante ajuizamento de ação autônoma para discutir a validade do protesto ou do próprio crédito tributário.

Essas ações, ao contrário da exceção de pré-executividade e dos embargos, não constituem uma reação do contribuinte contra uma cobrança contra ele proposta, mas uma antecipação do conhecimento judicial da validade do crédito tributário, que ordinariamente se daria apenas quando da defesa em execução fiscal. Descabe confundir direito de se defender com ônus de atacar, o que acaba por ocorrer quando se impõe ao contribuinte a necessidade de se antecipar à execução fiscal caso queira suspender a cobrança.

Certo é que nos títulos executivos extrajudiciais de obrigações de direito privado levados a protesto essa situação ocorre, e nem por isso se alega sua inconstitucionalidade.

Tal afirmação, quando utilizada como fundamento para validar o protesto de CDA, ignora a profunda diferença na elaboração dos títulos executivos de obrigações privadas e tributárias.

No direito privado os títulos executivos são formados por decisão judicial condenatória em processo de conhecimento, ou pelo inequívoco reconhecimento da dívida por ato formal do devedor.

No primeiro caso, o direito de ampla defesa foi exercido (ou no mínimo oportunizado) no processo judicial de conhecimento. Já no segundo caso, há prévio consenso entre as partes da obrigação na formação do título executivo.

Para além da forma documental, a certeza advém do conteúdo do ato, que reside em um acertamento. O conteúdo do título é o acertamento da norma aplicável, ou seja, a verificação da incidência da norma jurídica a uma situação concreta e da relação jurídica daí decorrente.

A finalidade do acertamento é possibilitar a execução forçada da obrigação em caso de inadimplência, quando se configura o interesse de agir. Dá-se, via de regra, em um processo judicial de conhecimento, onde o Estado-juiz, decidindo a lide entre credor e devedor, determina na sentença o crédito a ser pago. Nesse caso, a sentença é o título executivo que, por advir daquele que detém a última palavra sobre o Direito (o Poder Judiciário), permite ao credor pôr em movimento a *sanção*, compreendida como a execução forçada do dever, que preferimos denominar *coerção* (reservando o primeiro termo para designar a consequência imputada pelo Direito material – e não processual – para a prática de atos ilícitos).

Excepcionalmente, a lei atribui às partes da relação obrigacional a faculdade de realizar o acerto independentemente da manifestação imparcial do Estado-juiz, individualizando a norma aplicável e a conseqüente relação jurídica. Há, então, o consenso do credor e do devedor sobre a relação jurídica instaurada e o seu conteúdo obrigacional.

No caso de desatendimento da obrigação, a lei possibilita ainda que tal consenso, desde que exteriorizado em conformidade com determinados requisitos, evidencie um acerto não apenas dos direitos e deveres das partes, mas também da conseqüência de seu desatendimento. A isso se chama de acerto da sanção, por meio do qual o devedor não só aceita o seu dever de prestar algo ao credor, mas também legitima este último a, em caso de inadimplemento, recorrer de imediato à coerção estatal para impor o cumprimento forçado da obrigação.

Se o devedor privado reconheceu a executoriedade da obrigação, é lícito exigir que ele se apresente ativamente em juízo, invocando razões que levem a vícios que desqualifiquem seu ato como apto a ensejar a execução do crédito constante daquele ato formal por ele emitido. Com muito mais razão, o devedor privado deve suportar a execução proveniente de título executivo judicial.

Isso não ocorre no direito tributário, no qual o título executivo é formado unilateralmente pelo credor. Nesse sentido já decidiu o STJ que “a presunção legal que reveste o título emitido unilateralmente pela Administração Tributária serve tão-somente para aparelhar o processo executivo fiscal, consoante estatui o art. 38 da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais).”⁹ O fundamento dessa afirmação reside justamente na distinção entre os títulos negociais e o título da Fazenda Pública, pois, como se depreende do voto condutor do eminente Min. Francisco Falcão, “não se pode olvidar, data vênica, que a Fazenda Pública não cobra título emitido e não honrado pelo devedor: cheque, nota promissória, letra de câmbio e outros. Ao contrário, cobra título emitido por ela própria produzido, unilateralmente, sem qualquer manifestação de vontade do devedor, dentro da potestade que reveste a gênese da tributação”.

Portanto, se o contribuinte tem contra si um título executivo formado pelo próprio credor, e não por ele mediante reconhecimento do crédito tributário¹⁰ ou por condenação pelo Poder Judiciário imparcial, não se pode retirar-lhe meios de defesa inerentes ao próprio processo de cobrança.

⁹ STJ, 1ª Turma. REsp. nº 287824/MG, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ 20.02.2006 p. 205

¹⁰ De resto impossível diante da legalidade tributária, que faz com que a obrigação tributária decorra da lei, e não da vontade das partes

Ainda nesse contexto, é equivocada a afirmativa de que não haveria necessidade de ampla defesa inerente à cobrança, pois o contribuinte "participa" da elaboração do do título executivo.

A elaboração do título executivo do crédito tributário é unilateral. O que se chama de "participação" na verdade constitui ou o cumprimento de obrigações acessórias ou o exercício do direito de defesa na esfera administrativa, que são situações bem distintas da participação na elaboração do título.

Durante a fase de fiscalização, o sujeito passivo cumpre deveres (obrigações tributárias acessórias) previstos na legislação, a exemplo do fornecimento de documentações fiscais, contábeis e societárias (CTN; art. 195) e da prestação de informações relativas aos fatos que realizou. A simples possibilidade de aplicação de penalidade pelo descumprimento desses deveres de colaboração já prova que o sujeito passivo é exigido, e não que participa da elaboração de um título executivo.

Realizado o lançamento a partir do entendimento da autoridade administrativa firmado com base nas provas colhidas no procedimento de fiscalização, o contribuinte notificado exerce seu direito de defesa. Aqui também ele não participa da elaboração do título executivo. Pelo contrário, ele resiste à sua formação, apresentando as razões pelas quais entende que o lançamento é inválido.

E mesmo assim, as matérias que podem ser alegadas em impugnação e recursos administrativos são restritas, e não amplas. Tomemos por exemplo o processo administrativo federal. Os agentes fiscais da RFB e a DRJ estão vinculados a todas as normas complementares (notadamente as Instruções Normativas). Portanto, de nada a adianta o sujeito passivo se insurgir contra essas normas, ainda que sejam flagrantemente contrárias aos Decretos, às leis, aos tratados internacionais e à Constituição, pois essas normas não podem ser afastadas pela DRJ.

Na segunda instância, perante o CARF, há uma ampliação da possibilidade de defesa do contribuinte, mas que ainda continua restrita. O CARF não integra a hierarquia própria da Receita Federal do Brasil, embora integre a estrutura do Poder Executivo. É por isso que não pode negar vigência aos Decretos, pois são normas que regulamentam as leis e provenientes do Chefe do Poder Executivo, aos quais se subordinam todos os órgãos integrantes da Administração Pública.

Ao CARF é possível, porém, declarar a invalidade das instruções normativas e demais normas provenientes da Receita Federal do Brasil. Além de não se submeter à hierarquia da Fazenda Pública, o CARF é especializado em julgar conflitos administrativos entre Fazenda

Pública e o contribuinte. A função julgadora e a igualdade entre as partes seriam abaladas caso o órgão julgador ficasse de mãos atadas diante de ato normativo ilegal expedido justamente por uma das partes do processo administrativo, qual seja, a Fazenda Pública. É por isso que esses órgãos julgadores podem declarar a ilegalidade de atos normativos que se constituem como normas complementares quando tal declaração for favorável ao contribuinte¹¹, não sendo o contrário verdadeiro¹².

Sendo assim, a afirmação possível é de que, quando do lançamento tributário, presume-se que ele está de acordo com as normas complementares. E presume-se que as normas complementares estão de acordo com o restante da legislação tributária. Se o crédito tributário for mantido pelo CARF, presume-se que o lançamento está de acordo com os Decretos Regulamentares. E presume-se que os Decretos estão de acordo com as leis, tratados internacionais e Constituição.

O lançamento tributário, portanto, está fundado no mínimo em uma tripla presunção, pois não há juízo de legalidade ou constitucionalidade na esfera administrativa.

Nesses termos, a "participação" do contribuinte na elaboração do título executivo não se traduz em uma conduta do contribuinte necessária à sua formação, pois esta prescinde completamente de sua intervenção. Ainda que o contribuinte não "participe" do procedimento administrativo de fiscalização, descumprindo os deveres de colaboração, o lançamento poderá ser realizado unilateralmente por arbitramento (art. 148 do CTN).

E ainda que o contribuinte resista à formação do título executivo, por impugnação e recursos (onde as alegações são restritas), o título será formado por decisão da própria Administração Pública¹³.

¹¹ Como já feito pelo antigo Conselho de Contribuintes, por exemplo, no Acórdão CSRF/02-02.297; 2a Turma. Relator: Dalton César Cordeiro de Miranda. Data de decisão: 25/04/2006. Data de publicação: 07/08/2007.

¹² A declaração de ilegalidade de ato normativo qualificado como norma complementar contra o contribuinte pelo órgão julgador significaria uma atividade lançadora por parte dele, pois estaria sustentando o lançamento tributário em fundamento que a fiscalização não poderia utilizar, qual seja, a ilegalidade do ato normativo. O órgão julgador especializado nessa função não tem competência para adicionar originariamente fundamentos ao lançamento que não foram ou não poderiam ter sido utilizados pela autoridade administrativa, sob pena de usurpar a competência da autoridade lançadora e prejudicar a defesa do contribuinte, já que seria suprimida a oportunidade de se defender desse fundamento junto ao órgão julgador de primeira instância. Nesse sentido já decidiu o antigo Conselho de Contribuinte que "é vedado à Autoridade julgadora inovar parcialmente o lançamento no âmbito do veredicto monocrático para acrescentar elemento de acusação não indicado no Auto de Infração" (CCMF. Acórdão 103-19.837. Recurso no 117.397. Processo 13963.000659/95-55. Sessão de 26/01/1999).

¹³ Ainda que os órgãos julgadores da impugnação e recursos administrativos sejam paritários, com julgadores indicados a entidades representativas de contribuintes, não se ignora que a decisão ali

O sujeito passivo, portanto, quando intervém no procedimento e no processo de formação do título executivo, cumpre deveres de colaboração e/ou resiste à sua formação de forma restrita¹⁴, o que, como já dito, está muito distante da "participação" na sua elaboração.

Conclui-se que a presunção de validade do crédito tributário decorrente da possibilidade de sua impugnação administrativa (CAMPOS, 1978:120-1) existe unicamente para dispensar prévia condenação judicial ou prévio consentimento do devedor para que possa ser forçadamente executado (CAMPOS, 1978:84), o que já configura privilégio exclusivo da Administração Pública de atingir o patrimônio do executado a partir de se "auto-declarar" credora (XAVIER, 1997:572).

Descabe, portanto, equiparar a formação dos títulos executivos das obrigações tributárias e das obrigações privadas. A unilateralidade daqueles demanda que o devedor tenha meios de defesa inerentes ao processo de cobrança, como a exceção de pré-executividade e os embargos à execução, o que inexistente no âmbito do protesto da CDA.

Por isso entendemos que qualquer mecanismo de cobrança do crédito tributário deve ser acompanhado da previsão legal de um meio específico de defesa como forma de proteger o contribuinte contra um título formado unilateralmente pelo credor. É disso que passamos a tratar no próximo tópico.

6. Do uso de mecanismos oriundos do direito privado, o princípio da igualdade e, novamente, o devido processo legal.

O protesto tem origem no direito privado, mais especificamente no direito cambiário, e suas finalidades genéricas nesse âmbito estão previstas no art. 1º, *caput* da Lei 9.492/97, e são: a prova da inadimplência e descumprimento da obrigação constante do título.

O dispositivo permite o protesto de outros documentos de dívida, o que suscitou a discussão sobre sua incidência ou não sobre as CDAs, especialmente as relativas ao crédito tributário.

A discussão acerca da inclusão da CDA no âmbito da Lei 9.492/97 foi superada com a Lei 12.767/2012, que expressamente previu a possibilidade.

proferida provém da Administração Pública. E, na imensa maioria dos casos, os votos de desempate são atribuídos aos representantes da Fazenda Pública (v.g. art. 9º do Regimento do CARF).

¹⁴ Restrita pois, como visto, a invalidade de Decretos e leis são matérias que não podem ser apreciadas originariamente na esfera administrativa.

A questão, portanto, não se resume mais sobre a previsão legal do protesto da CDA. Não há uma incompatibilidade natural entre o protesto e a CDA, sendo esta matéria de direito positivo. Contudo, o direito positivado em lei ordinária deve ser válido em face do sistema jurídico em que se insere.

E nesse ponto, acreditamos que essa inserção é inconstitucional, por ferir a igualdade, desequilibrando a relação entre Fazenda Pública e contribuinte.

Esse desequilíbrio inexistente no direito privado, onde as partes da relação jurídica são submetidas ao mesmo regime, e sem contar que, como já vimos, os títulos executivos são formados pelo devedor ou pelo Poder Judiciário, e nunca pelo credor.

Mas, no direito tributário isso não ocorre, pois a Fazenda Pública, além de constituir unilateralmente seu título executivo (como visto acima), recebe da lei tratamento benéfico para a cobrança e execução do crédito. São as chamadas garantias, privilégios e preferências do crédito tributário.

COÊLHO (2012: 768-9), mencionando apenas os dispositivos previstos no Capítulo VI do Livro Segundo do CTN, aponta a existência de 13 dessas normas. Contudo, lembra que elas existem por todo o CTN, e reproduz a "impressionante" relação feita por Celso Machado Cordeiro (COÊLHO, 2012:770-1), que traz mais 28 hipóteses. E isso apenas no CTN, sem contar a legislação ordinária procedimental e processual.

Nota-se, portanto, que originariamente há uma supremacia jurídica da Fazenda Pública sobre o particular.

A jurisprudência, não satisfeita com esse cenário, termina por buscar no direito privado mais prerrogativas à Fazenda Pública, escolhendo a norma aplicável sempre em benefício da Fazenda Pública, quer seja a norma moldada para relações de direito público ou de direito privado.

É o que se verifica da "interação normativa" entre a LEF e o CPC que é feita pelo STJ. A regra da jurisprudência do STJ é a de sempre trazer à execução fiscal a norma mais benéfica ao Fisco, esteja ela na LEF ou no CPC.

No REsp 1.272.827, o STJ definiu que, para embargar a execução fiscal é necessário garanti-la, pois o art. 16, §1º da LEF é norma especial em relação ao art. 736 do CPC, que, na redação dada pela Lei n. 11.382/2006, permite os embargos à execução sem garantia, ainda que desprovidos de efeito suspensivo da execução, ao menos até que a garantia seja suficiente.

Contudo, mesmo a garantia sendo pressuposto dos embargos, entendeu o STJ que uma vez garantida e embargada, não há suspensão automática da execução fiscal (exceto nos casos de garantia por dinheiro ou fiança bancária), apesar dos arts. 19 e 24, I da LEF determinarem

que a execução fiscal só tenha prosseguimento caso não embargada ou quando da rejeição dos embargos. Nesse caso, o STJ optou pela aplicação do art. 739-A do CPC em detrimento da LEF, sendo um dos fundamentos a impossibilidade de se ter o credor privado com mais poderes do que o credor público¹⁵.

Já no REsp 1.215.750, o STJ negou aplicação, à execução fiscal, da possibilidade de garantia com seguro garantia judicial prevista no art. 656, §2º do CPC, incluído pela Lei 11.382/2006, ao fundamento de que não há tal previsão no art. 9º da LEF. Nesse caso, ao contrário do anterior, deu-se preferência à especialidade da LEF em face do CPC, mas também em benefício da Fazenda Pública.

Portanto, não bastassem as expressas previsões legais que atribuem garantias, privilégios e preferências ao crédito tributário, as decisões judiciais, nos casos em que se tenha que decidir qual a norma aplicável, acabam adotando aquela mais favorável à Fazenda Pública e mais restritiva para o contribuinte.

Além de todo esse regime jurídico favorável, agora se busca a adoção de mais um mecanismo de cobrança dos créditos tributários, importado do direito privado, que é o protesto.

Isso torna a Fazenda Pública um super credor, que soma ao seu regime jurídico todas prerrogativas dos credores privados, além daquelas próprias do seu regime de direito público.

A nosso ver, por imperativo de igualdade, à adoção desses mecanismos de cobrança deve corresponder necessariamente um meio típico de defesa para o sujeito passivo da obrigação tributária.

Tendo previsto a execução fiscal como meio de cobrança, o legislador atribuiu ao contribuinte um meio típico de defesa, que são os embargos à execução, e a jurisprudência construiu outro meio, que é a exceção de pré-executividade.

Retirando-se a cobrança do âmbito da execução fiscal e passando-o para o protesto, retira-se o meio típico de defesa do contribuinte sem a introdução de outro em seu lugar.

Restará ao contribuinte o uso do rito comum do CPC, a adoção de medidas cautelares genéricas, ou ainda ações que não são específicas para a matéria tributária e cujo cabimento e âmbito de cognição são restritos, como o mandado de segurança ou a consignação em pagamento.

Em suma, à atribuição específica do mecanismo de cobrança por meio do protesto da CDA não correspondeu a concessão específica de meios típicos de defesa para o contribuinte,

¹⁵ Sobre a inaplicabilidade do art. 739-A do CPC à execução fiscal, ver BREYNER e SANTIAGO (2007).

o que a nosso ver caracteriza a mencionada violação à igualdade entre as partes da relação jurídica tributária.

Se o título executivo extrajudicial da dívida tributária é formado de forma peculiar, unilateralmente pelo credor, a defesa do contribuinte não pode ser resumida a modalidades genéricas de ações judiciais, que não são concebidos com base no privilégio do credor tributário, mas sim indistintamente aplicáveis a qualquer modalidade de obrigação, inclusive privadas, nas quais prevalece a igualdade entre as partes.

7. Sanções políticas e protesto da CDA.

As conhecidas sanções políticas constituem medidas de cobrança de créditos tributários que comprometem o exercício de atividade econômica lícita e do direito de ampla defesa.

Pelas sanções políticas, impõe-se a restrição a esses direitos em razão da existência de créditos tributários que a Fazenda Pública entende devidos, e condiciona-se a retirada da restrição ao pagamento. Daí a denunciada coação indireta para o pagamento do tributo, pois a medida tem finalidade de forçar o pagamento do crédito tributário, impedindo a discussão sobre sua validade, incorrendo em inconstitucionalidade.

A nosso ver, no que toca ao livre exercício das atividades econômicas, o protesto da CDA não representa sanção política.

O contribuinte continua podendo exercer sua atividade econômica, pois não depende da inexistência do protesto para tanto. Trata-se de situação bem distinta, por exemplo, dos casos de apreensão de mercadorias, fechamento de estabelecimento e vedação de emissão de notas fiscais, sem os quais uma empresa não consegue funcionar.

Com efeito uma sociedade não consegue funcionar se não tiver à sua disposição o seu estabelecimento, não consegue vender se tiver tomada a posse de sua mercadoria e não consegue receber pagamentos e contabilizá-los adequadamente se não puder emitir notas fiscais. Os atos negociais, contudo, podem ser praticados na existência de uma CDA protestada.

O fato de que o protesto enseja o conhecimento da dívida tributária por terceiros não é fator que o inquine de inconstitucionalidade. Até porque sobre a execução fiscal não incide automaticamente o segredo de justiça, e uma simples consulta ao Judiciário evidencia que o contribuinte tem contra si cobranças ajuizadas pela Fazenda Pública.

Os créditos tributários em aberto também constam da certidão positiva de débitos tributários (CTN; art. 206), que pode ser exigida por um dos contratantes como condição para celebração do negócio jurídico.

Portanto, não nos parece existir uma sanção política no uso do protesto pela violação ao direito de livremente exercer uma atividade econômica.

Quanto à ofensa à igualdade e à ampla defesa, ela de fato ocorre, mas não em razão de um direito absoluto do contribuinte de ser cobrado por meio de execução fiscal. Tal direito não existe.

O que deve ser previsto pela lei é um equilíbrio entre as prerrogativas da Fazenda Pública e os meios de defesa do contribuinte, ou seja, uma correspondência entre a eficácia dos meios de cobrança e a eficácia dos meios para obtenção da suspensão da cobrança.

É nesse ponto que a lei atual incorre em inconstitucionalidade, por não ter respeitado esse equilíbrio e essa correspondência, como tentamos demonstrar no item anterior.

Inexiste, no regramento atual, um meio típico de defesa do contribuinte contra a cobrança por meio de protesto, restando apenas modalidades genéricas de ações que não foram concebidas com base na particularidade da formação unilateral do título executivo pelo credor.

A inconstitucionalidade pode deixar de existir, a nosso ver, a partir da introdução de um meio específico de defesa do contribuinte contra créditos tributários constantes de CDA levadas a protesto, meio este que deve levar em consideração a superioridade jurídica da Fazenda Pública e a unilateralidade da formação do título executivo pelo credor, para a partir disso, reequilibrar a relação jurídica em nome da igualdade, possibilitando a ampla defesa do contribuinte.

8. Conclusão.

O discurso que defende a validade do protesto da CDA parte de premissas que comportam análise sobre outros prismas, como aqui demonstrado.

Dizer que apenas 1% da dívida ativa é recuperada pela execução fiscal não significa dizer que os outros 99% devem ser recuperados, pois podem conter créditos tributários inválidos, o que se comprova pela alta taxa de execuções extintas por prescrição.

A introdução de outros meios de cobrança para desafogar o Judiciário da quantidade de execuções fiscais e alcançar maior eficiência é medida possível, desde que não afronte direitos do contribuinte. Sendo assim, o volume de processos de execução fiscal ou sua suposta ineficiência não são argumentos jurídicos aptos, por si só, para sustentar a validade do protesto.

Até mesmo porque a ineficiência e quantidade das execuções tem origem na própria Administração Pública.

Sob o prisma dos direitos do contribuinte, entendemos que não há um direito do contribuinte à execução fiscal que invalidaria outros meios de cobrança como o protesto. Sua introdução, até mesmo por não incorrer em sanção política, é possível, mas desde que seja acompanhada da simultânea introdução de meios de defesa que levem em consideração a posição de superioridade da Fazenda Pública e a formação unilateral do seu próprio título executivo, reequilibrando as partes e possibilitando a ampla defesa. Como o atual ordenamento não prevê tal modalidade típica de defesa, entendemos aqui pela inconstitucionalidade da cobrança por meio do protesto extrajudicial da CDA.

Bibliografia

BECHO, Renato Lopes. Dois pesos, duas medidas. Folha de São Paulo. 18 de agosto de 2014. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/opiniao/2014/04/1441867-renato-lobes-becho-dois-pesos-e-duas-medidas.shtml>. Acesso em 14 de agosto de 2014.

BIM, Eduardo Fortunato. A juridicidade do protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 157. Outubro de 2008. São Paulo: Dialética, 2008.

BREYNER, Frederico Menezes e SANTIAGO, Igor Mauler. Eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 145. Outubro de 2007. São Paulo: Dialética, 2007.

BREYNER, Frederico Menezes Breyner. O prazo de 360 dias para prolação de decisões no processo administrativo tributário federal: propostas interpretativas do art. 24 da Lei 11.457/2007. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 227. Outubro de 2013. São Paulo: Dialética, 2013.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Execução Fiscal e Embargos do Devedor*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. Nota técnica do IPEA: Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Responsáveis: CUNHA, Alexandre dos Santos; KLIN, Isabela do Valle e PESSOA, Olívia Alves Gomes. IPEA: 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf . Acesso: 14 de agosto de 2014.

FGV – Fundação Getúlio Vargas. Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF) / CARF: Excelência, Celeridade e Eficiência. Coordenação Geral: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Fundação Getúlio Vargas: 2009. Disponível em: <http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/19/relatorio-final-completo-nef-2009-v-1-0.pdf> . Acesso: 14 de agosto de 2014.

FRATTARI, Raphael. Decadência e prescrição no direito tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito e MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Lançamento por homologação, alterações na apuração feita pelo contribuinte e direito de defesa. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 116. São Paulo: Dialética, 2005.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SCAFF, Fernando Facury. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal Federal. Artigo in *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12º volume. Coordenador: ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Decadência do direito de constituir o crédito tributário em face da inocorrência de decisão tempestiva da autoridade administrativa. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 163. Abil de 2009. São Paulo: Dialética, 2009.